



# ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **J. B.**, narozen „X“,  
bytem „X“,  
zastoupen Mgr. Ing. Janem Krejsou, advokátem,  
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41503/16/5300-22441-711661,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41503/16/5300-22441-711661, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41503/16/5300-22441-711661, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2011057/15/2501-50522-506666, č. j. 2011096/15/2501-50522-506666, č. j. 2011119/15/2501-50522-506666, č. j. 2011140/15/2501-50522-506666, č. j. 2011161/15/2501-50522-506666, č. j. 2011169/15/2501-50522-506666, č. j. 2011174/15/2501-50522-506666 a č. j. 2011189/15/2501-50522-506666. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 2011057/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 1 597 134 Kč a penále ve výši 319 426 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011096/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období leden 2012 ve výši 626 791 Kč a penále ve výši 125 394 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011119/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období únor 2012 ve výši 443 740 Kč a penále ve výši 88 748 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011140/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období březen 2012 ve výši 360 496 Kč a penále ve výši 72 099 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011161/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období květen 2012 ve výši 76 263 Kč a penále ve výši 15 252 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011169/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období červen 2012 ve výši 1 163 417 Kč a penále ve výši 232 683 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011174/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 553 776 Kč a penále ve výši 110 755 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 2011189/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 206 169 Kč a penále ve výši 41 233 Kč. Žalobce se zároveň v žalobě domáhal toho, aby soud zrušil dodatečné platební výměry správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

### Žaloba

2. V žalobě žalobce nejprve poukázal na to, že se v posuzovaném období zabýval nákupem a prodejem spotřební elektroniky, a to zejména televizí. Jeho podnikatelská činnost spočívala v nákupu zboží ve skladech a jeho prodeji odběratelům, zejména kamenným obchodům s elektronikou a e-shopům, přičemž zboží převážel žalobce svým osobním vozem. S ohledem na skutečnost, že zboží nakupoval zpravidla na základě objednávek odběratelů, nebylo zboží dlouhodobě skladováno, naopak bylo zpravidla bezodkladně dodáno odběrateli. Tomu odpovídala i skutečnost, že nepotřeboval vést podrobně skladovou evidenci. Zdůraznil, že k rozdílům mezi nakoupeným a prodaným zbožím docházelo pouze výjimečně např. v situacích, kdy se zboží poškodilo při přepravě.
3. Uvedl, že podal stížnost na postup správce daně v rámci projednání daňové kontroly, protože neměl možnost se vyjádřit k prováděným důkazům. Zdůraznil, že § 261 odst. 5 daňového řádu jednoznačně ukládá, že stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Stejně tak musí být dle § 261 odst. 6 daňového řádu projednána i žádost, aby nejbližší nadřízený správce daně prošetřil způsob vyřízení stížnosti, přičemž žalobce podal tuto žádost dne 14. 12. 2015. Konstatoval, že jeho stížnost i žádost o prošetření vyřízení stížnosti byly vyřízeny až po Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ukončení daňové kontroly, neboť odpověď na stížnost mu byla oznámena dne 2. 12. 2015 a odpověď na žádost o prošetření vyřízení stížnosti mu byla oznámena dne 29. 2. 2016. Uvedl, že daňové orgány zatížily daňovou kontrolu a svůj postup procesní vadou, která má za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci, přičemž projednání stížnosti mohlo zásadně ovlivnit stanovení základu daně a případně neuplatnění pomůcek správcem daně.

4. Konstatoval, že pochybnosti správce daně vyplynuly primárně z rozdílu mezi nakoupeným a prodaným zbožím, přičemž za zdaňovací období roku 2011 činil rozdíl 27 ks ze 766 ks zboží (cca 3,5 %) a za leden až srpen 2012 to bylo 39 ks z celkových 2 008 ks (cca 1,9 %). Samotná skutečnost, že údajné pochybení se týkalo malého procenta zboží, podle žalobce prokazuje, že zcela dominantní část jeho evidence nebyla zpochybněna, resp. byla správcem daně uznána. Byl proto toho názoru, že použití pomůcek bylo neoprávněným stanovením daně. Jestliže měl správce daně pochybnosti o jednotkách procent nakoupeného zboží a neuznal předložené důkazy, bezpochyby měl dle žalobce možnost doměřit daň dokazováním a doměřit daň ze zjištěného rozdílu. Zdůraznil, že to není důvod, aby více než 95 %, resp. 98 % ostatního zboží bylo doměřeno dle pomůcek, protože zcela dominantní část evidence žalobce nebyla zpochybněna, a naopak byla využita při vyměření daně. Poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která připouští použití pomůcek pouze za předpokladu, že je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, a odkázal na usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 5 Afs 27/2015. Uvedl, že pokud Nejvyšší správní soud nepřipouští použití pomůcek při zpochybnění účetnictví v případě dosahujícím 30 % výdajů, pak je dle žalobce zcela neadekvátní použití pomůcek při rozporech v řádu jednotek procent, které byly navíc dalším dokazováním zdůvodněny.
5. Upozornil na to, že došlo k faktickému porušení způsobu, jakým mají být pomůcky použity. Jestliže naprostá většina evidence žalobce nebyla zpochybněna, neměl správce daně přistupovat k použití pomůcek, protože jako pomůcky byly převážně použity údaje předložené žalobcem. Došlo tak fakticky ke kombinaci dokazování a použití pomůcek, což judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/2003) odmítla.
6. Zdůraznil, že v daňovém řízení předložil dvě listiny, kterými prokázal ekologickou likvidaci zboží, a to protokol o likvidaci zásob (2 ks televizorů Samsung typ UE55D8000, 10 ks televizorů Samsung typ UE40D7000, 3 ks televizorů Samsung typ UE48D8000 a 4 ks televizorů Samsung typ UE46D7000; datum likvidace 15. 12. 2011) a potvrzení o ekologické likvidaci (2 ks televizorů Samsung typ UE55D8000, 10 ks televizorů Samsung typ UE40D7000, 3 ks televizorů Samsung typ UE48D8000 a 4 ks televizorů Samsung typ UE46D7000; datum likvidace 15. 12. 2011, opatřené razítkem společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. a parařou blíže neuvedené osoby). Jako další důkazy žalobce předložil dobropisy od F. M. – EURONICS TPD. a čestné prohlášení servisní společnosti, která kontrolovala, zda je možné poškozené televizory za přijatelné náklady opravit. Namítal, že správce daně kontaktoval příslušné osoby, které likvidaci televizorů provedly, a ty na dotaz správce daně identifikovaly sklad, kde došlo k likvidaci zboží, i osobu, která dokumenty vystavila, správce daně však žádným způsobem tyto důkazní prostředky nevyužil při stanovení daně. Upozornil na to, že odmítnutí důkazních prostředků nebylo možné založit na chybném označení jednoho typu televizoru Samsung typ UE55D8000, když v potvrzení o ekologické likvidaci byla uvedena navíc jedna nula na konci číselného kódu. V tomto případě se jednalo jednoznačně o písařskou chybu, kterou žalobce vysvětlil ve vyjádření z 19. 5. 2016, ve kterém uvedl, že nemohlo dojít k záměně, protože takový Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

typ televizoru neexistoval. Podle názoru žalobce daňové orgány porušily zásadu daňového řízení, podle které hodnotí všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo. Odmítnutí zohlednit likvidace daných televizorů znamená i porušení zásad, podle kterých lze vyměřit daň podle pomůcek, protože správce daně je povinen při stanovení daně dle pomůcek přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Jestliže tedy žalobce prokázal likvidaci uvedených televizorů, měl správce daně tuto skutečnost promítnout do stanovení výše daně, protože je zřejmé, že žalobce nemohl dosáhnout žádného zdanitelného příjmu z televizorů, které ekologicky zlikvidoval. Podle žalobce byl postup daňových orgánů i v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 35/2011-75, jehož závěry citoval.

7. Největší pochybení spatřoval žalobce v tom, že správce daně neuznal osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, přičemž na základě tohoto kroku mu bylo doměřeno DPH. Poukázal na to, že k dodání zboží do jiného členského státu předkládal důkazy, které byl schopen v daném období získat, avšak správce daně je odmítl uznat, aniž by měl jakékoli indicie o tom, že zboží nebylo dodáno do jiného členského státu a bylo prodáno v České republice. Zdůraznil, že dle § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o DPH”) lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněnce třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Dodání zboží bylo přitom potvrzeno datem předání, razítkem a podpisem odběratele na všech fakturách, jejichž stejnopis byl při osobním předání předán odběrateli. Uvedené identifikační údaje byly doplněny německým textem *Ware erhalten* (zboží předáno). Konstatoval, že splnil požadavky, které na něj pro prokázání dodání do jiného členského státu klade § 64 odst. 5 zákona o DPH. Správce daně tato prohlášení nijak nezpochybnil a nespecifikoval jakékoli skutečnosti, které by mohly vést k závěru o nevěrohodnosti těchto prohlášení. Žalobce se domníval, že těmito prohlášeními by v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 14/2010 měla být přikládána vyšší důkazní síla. Shrnul, že samotné prohlášení uvedené na daňových dokladech by proto mělo být dostatečným důkazem o dodání zboží do jiného členského státu, protože zákon o DPH jiný důkaz nevyžaduje. Skutečnost, že potvrzení jsou autentická, bylo dle žalobce možno dovodit i z drobností, které jsou při jejich podrobné prohlídce zjevné. Poukázal na to, že např. na daňovém dokladu č. 180 z 23. 1. 2012 bylo doplněno „3 davon Nass!“ (3 z toho mokrá, při dopravě obal zboží zvlhnul) a o tyto 3 ks byl snížen počet odebraných kusů a na dokladu č. 189 bylo doplněno „PS43 E490 nur 6 stk. erhalten, rest komplet!“ (PS43 E490 jen 6 kusů obdrženo, ostatní kompletní) a o příslušný počet byl snížen počet fakturovaného zboží. Dále zdůraznil, že vzhled písma se na jednotlivých prohlášeních liší a že na daňových dokladech byla na žádost odběratelů doplněna i registrační značka vozidla. Uvedl, že je velmi nepravděpodobné, že by falšoval daňové doklady, potvrzení podepsaná několika různými odběrateli a ještě k tomu uváděl na těchto potvrzeních různé poznámky o jednotlivých poškozeních, případně registrační značky vozidel. Podle žalobce proto neobstojí argument správce daně o tom, že k prokázání dodání do jiného členského státu nepostačují formálně bezvadné dokumenty, neboť ze samotných dokumentů lze na základě jednotlivých znaků dovodit, že k dodání zboží skutečně došlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

8. Akcentoval, že dodání zboží do jiného členského státu podpořil i zvláště vydanými potvrzeními o převzetí zboží v letech 2011 a 2012 od společností Kant-Studio-electronic-Handels GmbH. (dále jen „Kant“), LCD Berlin Electronic Handels GmbH. (dále jen „LCD“), Sameurope International GmbH. (dále jen „Sameurope“) a ARB Gross und Einzelhandelsgesellschaft GmbH. (dále jen „ARB“). Správce daně tato potvrzení zhodnotil tak, že neprokazují, že zboží bylo skutečně přepraveno uvedeným společností v Německu; daná potvrzení jsou naprosto shodná, liší se pouze v číslech faktur a razítkem, přičemž na potvrzeních není uvedeno datum, kdy byla vyhotovena. Takové hodnocení je dle názoru žalobce zcela v rozporu se zásadami hodnocení důkazů, neboť správce daně neuvedl žádné relevantní důvody, proč by tato potvrzení neměla být považována za způsobilá prokázat, že zboží bylo dodáno uvedeným odběratelům do jiného členského státu. Konstatoval, že potvrzení jsou shodná, protože jejich znění sám zpracoval (z důvodů prezentovaných správcem daně v průběhu daňové kontroly) a požádal o jejich potvrzení ze strany odběratelů. Žalobci nebylo zřejmé, v čem by se zvýšila jejich důkazní hodnota a jaký význam by mělo mít, pokud by se lišil jejich obsah. Skutečnost, že na potvrzeních není uvedeno datum, nic nemění na jejich vypovídací hodnotě. Potvrzení jednoznačně prokazují, že zboží identifikované dle čísel faktur, které jsou datované, bylo dodáno do jiného členského státu odběratelům. Podotkl, že zákonem předpokládaná písemná prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu by sama o sobě měla být dostačující k prokázání dodání do jiného členského státu, a to i v souladu s judikaturou Soudního dvoru Evropské unie, zejména rozsudkem č. 409/04 ve věci Teleos. Tvzení správce daně, že žalobce nedoložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by dokazovaly, že zboží bylo dodáno uvedeným odběratelům do jiného členského státu, např. že nebyly doloženy sestavy daných společností, je ve světle uvedených skutečností zcela zarážející, neboť odběratelé opakovaně potvrdili, že převzali zboží identifikované jednotlivými fakturami.
9. Konstatoval, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že dodání zboží do jiného členského státu nebylo v rámci mezinárodní spolupráce prokázáno. Zdůraznil, že to ovšem neznamená, že by tyto skutečnosti německá daňová správa negovala, ale pouze to, že se v průběhu daňové kontroly nevyjádřila. Z hlediska procesních pravidel dokazování je nepřipustné, aby správce daně k tíži žalobce přičítal absenci komunikace s německou daňovou správou, kterou neměl žalobce možnost ovlivnit ani se k ní nemohl účinně vyjádřit, protože správce daně mu neumožnil přístup k výsledkům mezinárodního dožádání. Vzhledem k tomu, že žalobce na rozdíl od správce daně neměl k těmto dokumentům přístup a neměl ani možnost si tyto informace od německé daňové správy vyžádat, nemůže mu být ukládáno, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, které na tomto základě má. V tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2013-37. Poukázal na to, že byt nemá k dispozici výsledky mezinárodní spolupráce, protože mu správce daně neumožnil do nich nahlédnout, v rámci daňového spisu je dokument, který jednoznačně prokazuje, že stejné údaje, které předložil žalobce, eviduje i jeho odběratel a německá daňová správa. Z výzvy k prokázání skutečností č. j. 342129/12/214931507658 plyne, že správci daně byl německou daňovou správou poskytnut seznam faktur, které společnost LCD eviduje jako přijaté od žalobce. Upozornil na to, že v rámci odvolacího řízení doplnil další důkazy (svědecké výpovědi osob, které jej na cestách doprovázely, e-mailovou komunikaci s odběrateli Kant a LCD, soustavu jednotlivých faktur spárovaných dle jednotlivých dodávek a doklady o nákupu pohonných hmot, jejichž množství odpovídá množství nutnému pro cestu na Slovensko a následnou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

cestu do Německa), které však žalovaný odmítl provést s tím, že daň byla stanovena dle pomůcek a k dalším důkazům nebude přihlížet.

### Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že stížnost žalobce proti postupu správce daně při nahlížení do spisu byla správci daně doručena dne 8. 10. 2015. Správce daně stížnost vyhodnotil jako nedůvodnou, o čemž žalobce vyrozuměl sdělením ze dne 1. 12. 2015. Dne 14. 12. 2015 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou žalovaný neshledal důvodnou, o čemž žalobce informoval písemností ze dne 29. 2. 2016. Zdůraznil, že daňová kontrola byla ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu ukončena dne 25. 6. 2015 projednáním zprávy o daňové kontrole. Stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti tedy nemohla být vyřízena před ukončením daňové kontroly, neboť ta byla ukončena před doručením stížnosti. Uvedený časový sled podle žalovaného jasně dokládá, že argumentaci žalobce stran vyřízení stížnosti a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti po ukončení daňové kontroly, důsledkem čehož měl žalovaný zatížit daňovou kontrolu a svůj postup procesní vadou, nelze přisvědčit.
11. Uvedl, že v řešeném případě žalobce nesplnil povinnost daň přiznat, ale také povinnost toto tvrzení doložit, přičemž bylo pouze na žalobci, jaké důkazní prostředky předloží k prokázání svých tvrzení. Žalobce svou povinnost nesplnil a toto pochybení způsobilo neprůkaznost daňové evidence. Zdůraznil dále, že k porušení došlo rovněž ve vztahu k povinnosti vést evidenci k DPH. Konstatoval, že byly naplněny všechny zákonné podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, tedy za použití pomůcek. Zdůraznil, že v posuzované věci vycházel při konstrukci daně náhradním způsobem mj. z nezpochybněných důkazních prostředků, jak uvedl na straně 22 žalobou napadeného rozhodnutí.
12. Podle žalovaného byla lichá námitka žalobce, že správce daně neakceptoval žalobcem předkládané důkazy. Uvedl, že správce daně zjistil, že u žalobce došlo k porušení zákonné povinnosti vést evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH, s čímž byl žalobce seznámen ve výzvě k prokázání skutečností, avšak v průběhu daňové kontroly žalobce tento rozpor relevantně nevysvětlil. Až v reakci na seznámení s kontrolním zjištěním žalobce uvedl, že zboží bylo ekologicky zlikvidováno, jelikož se jednalo o zboží, které bylo neopravitelné a náklady na opravu by překročily pořizovací cenu; k doložení protokolů o likvidaci zboží došlo až při projednání zprávy o daňové kontrole. Upozornil na to, že správce daně veden zásadou správného zjištění a stanovení daně tyto důkazní prostředky vyhodnotil a zaslal žalobci úřední záznam ze dne 18. 8. 2015, ve kterém uvedl, proč tyto důkazní prostředky nepovažuje za relevantní a schopné prokázat tvrzení žalobce.
13. Konstatoval, že zpochybnění ekologické likvidace nebylo odmítnuto pouze na základě chybného označení jednoho typu televizoru, ale v kontextu všech zjištěných skutečností, což vyplývá z celkového hodnocení předložených důkazních prostředků ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu uvedeného na stranách 9 a 10 žalobou napadeného rozhodnutí. Stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradním způsobem stanovení daňové povinnosti a je možno je použít až poté, co daňový subjekt nedostal svým povinností. Důkazní prostředky dodatečně předložené ve vztahu k tvrzené ekologické likvidaci zboží Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tak nejsou způsobilé změnit závěr o nutnosti stanovit daň podle pomůcek. Uvedl, že žalobci nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, výběr pomůcek je v kompetenci správce daně. Konstatoval, že náhradním způsobem stanovená daň dle pomůcek nemusí zcela přesně odpovídat skutečné realitě, ale bylo na žalobci, aby uvedl, z jakých důvodů považuje stanovenou celkovou výši doměřené daně za zcela nepřiměřenou a své tvrzení podložil odpovídajícími důkazy. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo, neboť tvrzení žalobce o likvidaci 19 ks zásob, nadto neprokázané, nelze považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daně stanovené dle pomůcek. Upozornil na to, že žalobcem prezentovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nelze aplikovat na posuzovaný případ bezesbytku, neboť skutkové okolnosti srovnávaných případů nejsou totožné. Ze samotného rozsudku lze vysledovat zásadní rozdíl dopadající i na zde posuzovaný případ, což podpořil citací rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 27/2015.

### **Replika žalobce k vyjádření žalovaného**

14. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na tom, že pomůcky byly použity nezákonně, protože nebyla zpochybněna jeho evidence. Uvedl, že s ohledem na způsob své obchodní činnosti žádné zboží neskladoval, a nebyl tedy důvod vést skladovou evidenci. S tímto žalobním bodem se žalovaný žádným způsobem nevypořádal (žalobce měl zřejmě na mysli ve vyjádření k žalobě – pozn. soudu). Žalobce neshledal žádný důvod, proč by nebylo možné použít jím zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu, případně související judikaturu. Žalovaný žádným způsobem nespecifikoval, jaké jsou podstatné odlišnosti mezi žalovanou věcí a případy posuzovanými v dané judikatuře. Byl toho názoru, že podstatný rozdíl je především v rozsahu zpochybnění evidence. Zatímco Nejvyšší správní soud nepřipustil použití pomůcek ani při zpochybnění ve 30 % evidence, správce daně je použil při rozdílu nepřesahujícím 4 %, resp. 2 %. Nesouhlasil s tvrzením, že nesplnil povinnost tvrzení a důkazní, protože převážná část dokladů byla předložena v rámci daňové kontroly, kdy byly předloženy veškeré doklady i prohlášení odběratelů o převzetí zboží. Především však nesouhlasil se způsobem použití pomůcek, neboť správce daně odmítl uplatnit osvobození při dodání do jiného členského státu, přestože pro tento způsob určení daně neměl relevantní zjištění, která by dodání zboží do jiného členského státu zpochybnila. Pro tento účel nemůže být relevantní chybějící kniha jízdy, protože pro osvobození od daně je rozhodnutí, zda zboží opustilo území České republiky.

### **Ústní jednání soudu**

15. Při jednání soudu konaném dne 11. 12. 2019 právní zástupce žalobce setrval na tom, že žaloba byla podána důvodně a soud by jí měl v plném rozsahu vyhovět. Konstatoval, že stížnost v daném daňovém řízení ze strany žalobce byla podána ještě před ukončením daňové kontroly. Poukázal na to, že v daném případě se nesrovnalosti v účetnictví žalobce týkají desítek kusů zboží, což odpovídá jednotkám procent (2 % - 4 %). Zdůraznil, že žalobce jako živnostník prováděl podnikatelskou činnost ještě jako student a nevylučuje možnost případného drobného pochybení při vedení účetnictví. Dle jeho názoru však takové neshody v účetnictví žalobce neodůvodňují přechod na pomůcky. Trval na tom, že v rámci dokazování by byl schopen předmětné pochybnosti rozptýlit.
16. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání navrhl, aby soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že dle jeho názoru z obsahu správního spisu vyplývá, že stížnosti žalobce byly podány až po ukončení daňové kontroly. Byl toho názoru, že žalobce měl v daňovém Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řízení dostatečný prostor pro to, aby rozptýlil vytýkané pochybnosti. V souvislosti s tím uvedl, že správce daně v souladu s právními předpisy musí přikročit k vyměření daně prostřednictvím pomůcek vždy, pokud nelze rozhodné skutečnosti doložit v rámci dokazování, a to bez ohledu na to, o jakou spornou část údajů daňového subjektu se jedná.

### Posouzení věci soudem

17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, nepřisvědčil však všem námitkám.
19. Nejprve se soud zabýval námitkou žalobce, že jeho stížnost na postup správce daně v rámci projednání daňové kontroly nebyla vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Ze spisového materiálu vyplývá, že stížnost žalobce proti postupu správce daně při nahlížení do spisu byla správci daně doručena dne 8. 10. 2015. Tuto stížnost správce daně vyhodnotil jako nedůvodnou, o čemž žalobce vyrozuměl sdělením ze dne 1. 12. 2015. Dne 14. 12. 2015 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou žalovaný neshledal důvodnou, o čemž žalobce zpravil písemností ze dne 29. 2. 2016. Soud s ohledem na to, že tehdejší zástupce žalobce odmítl podepsat dne 25. 6. 2015 zprávu o daňové kontrole, dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ve smyslu § 88 odst. 6 věty třetí daňového řádu ve spojení s § 88 odst. 4 téhož zákona ukončena dne 25. 6. 2015 projednáním zprávy o daňové kontrole. Stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce tudíž nemohla být vyřízena před ukončením daňové kontroly, neboť ta byla ukončena před doručením stížnosti. Z uvedeného je zřejmé, že námitka žalobce je nedůvodná.
20. Námitku žalobce, že s ohledem na způsob své obchodní činnosti žádné zboží neskladoval, a nebyl tedy důvod vést skladovou evidenci, považuje soud za účelovou. Tato námitka je totiž v rozporu se samotným tvrzením žalobce, které je zaznamenáno v protokolu ze dne 24. 9. 2012. Do tohoto protokolu žalobce uvedl, že na základě požadavku odběratele objedná po telefonu konkrétní zboží, po domluvení termínu jede osobně na adresu „X“ (dodavatel F. M. – Euronics TPD.), kde zboží vyzvedne a jede zpátky do Chlumce, část zboží si nechá doma na skladě (pro internetový prodej) a část odveze odběrateli do Německa. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce zboží skladoval, a byl tedy povinen vést skladovou evidenci, kterou ostatně také vedl.
21. Před hodnocením dalších žalobních námitek považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

22. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
23. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz)).

24. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
25. Soud se dále zabýval námitkami žalobce, že daň neměla být stanovena dle pomůcek. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, *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.* Podle odst. 2 téhož ustanovení, *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Podle odst. 3 téhož zákona *pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*
26. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně z důvodu obsahové shody s § 98 daňového řádu je tato judikatura plně aplikovatelná i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46), platí, že „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „*žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu*“ (srov. již zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).
27. Soud předesílá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Žalovanému ani soudům nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt proto může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt proto má zacílit svá tvrzení na skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).

28. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS, uvedl, že pomůcky nejsou prostředkem kontumace daňového řízení či nástrojem k trestání daňového subjektu, nýbrž podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu, v určité lokalitě atp. Daňový subjekt se sice neúčastní procesu stanovování daně podle pomůcek, ale může následně uplatnit námitky proti kvalitě použitých pomůcek, tj. zda byly adekvátní, resp. proti správnosti jejich hodnocení, od čehož se odvíjí spolehlivost stanovení daně. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-106, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67. Aby však daňový subjekt mohl tyto námitky proti pomůckám uplatnit, musí s nimi být seznámen. I proto je v judikatuře zdůrazněno, že daňový subjekt má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, a ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 105/2005-81, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, a ze dne 13. 8. 2008, č. j. 2 Afs 12/2008-164), neboť jen tak je mu reálně umožněno se proti nim bránit.
29. Je třeba zdůraznit, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz reformacio in peius, a odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení. Může také nechat doplnit řízení o nové pomůcky použité při stanovení daně vedle pomůcek stávajících nebo místo pomůcek použitých správcem daně, s nimiž byl daňový subjekt seznámen. Pokud však odvolací orgán obstará v odvolacím řízení novou pomůcku, je jeho povinností daňový subjekt s touto pomůckou před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámit a umožnit mu se k ní vyjádřit. To platí tím spíše, pokud v odvolacím řízení na základě nově získané pomůcky dochází ke zvýšení daňové povinnosti. Jak vyplývá z § 114 odst. 4 daňového řádu, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je povinností odvolacího orgánu zabývat se dodržením zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřeností použitých pomůcek. Právní úprava tedy ukládá odvolacímu orgánu povinnost zkoumat přiměřenost použitých pomůcek. A contrario právní úprava umožňuje, aby daňový subjekt uplatňoval námitky, ve kterých bude zpochybňovat přiměřenost použitých pomůcek, což připouští i judikatura, která dovodila rovněž možnost uplatnění dalších námitek. K tomu srov.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výše citovanou judikaturu a také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, a ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71.

30. V dané věci byla protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 10. 2012 zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 a leden až srpen 2012 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011, a to v rozsahu tvrzení uvedených žalobcem v daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období. V projednávané věci měl správce daně ve vztahu k DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 pochybnosti o správnosti údajů evidovaných v těchto obdobích v evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH, která je podkladem pro sestavení daňového přiznání k DPH, správce daně měl tedy pochybnosti o správné výši uskutečněných zdanitelných plnění dle § 21 zákona o DPH. Pochybnosti měl správce daně i o skutečném dodání, resp. přepravení zboží do jiného členského státu dle § 13 odst. 2 zákona o DPH, vykázaném na řádku 20 daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011. Správce daně poukázal na to, že v rámci mezinárodní výměny informací zjistil rozdíl mezi hodnotou dodaného zboží do jiného členského státu za zdaňovací období roku 2011, konkrétně pro společnost LCD, a hodnotou zboží pořízeného zboží z jiného členského státu vykázanou právě touto společností za uvedené zdaňovací období (správce daně zjistil hodnotu zboží prodaného této společnosti ve výši 94 834 Euro a hodnotu intrakomunitárního pořízení zboží, vykázanou uvedenou společností, ve výši 93 959 Euro, rozdíl tak činí 875 Euro). Správce daně dále konstatoval, že z předložených a vydaných faktur a pokladních dokladů za pořízení či prodej zboží v roce 2011 nemohl ověřit, kdy a jakému odběrateli bylo pořízené zboží prodáno. Dle předložených daňových dokladů žalobce nakupoval zboží převážně od osob registrovaných k DPH v jiném členském státě, a to od Sameurope, F. M. – Euronics TPD. a B&W electronics, s. r. o., a prodával je jak v tuzemsku, tak je dodával do jiného členského státu, a to společností sídlícím v Berlíně (Kant a LCD). Z těchto přijatých a vydaných faktur a pokladních dokladů za pořízení či prodej zboží za zdaňovací období roku 2011 správce daně zjistil rozdíl mezi počtem nakoupeného a prodaného zboží ve vazbě na inventurní soupis k 31. 12. 2011 (nákup 766 ks zboží, prodej 734 ks zboží a stav dle inventurního soupisu k 31. 12. 2011 celkově 5 ks zboží). Z uvedeného dle správce daně vyplynulo, že žalobce neevidoval v daňové evidenci dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v znění pozdějších předpisů ani v evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH veškeré příjmy a uskutečněná zdanitelná plnění, neboť neeviduje prodej 27 ks nakoupeného zboží a tyto prodeje neuvedl do daňových přiznání k uvedeným daním za předmětná zdaňovací období. Správce daně dále konstatoval, že žalobce eviduje v daňové evidenci za rok 2011 a v evidenci pro daňové účely za 4. čtvrtletí 2011 příjmy z prodeje zboží, ke kterým nebyly doloženy daňové doklady; jedná se o příjmovou položku na bankovních výpisech (dne 6. 10. 2011 ve výši 54 259 Kč, dne 21. 11. 2011 ve výši 32 899 Kč a dne 27. 12. 2011 v částce 48 167 Kč), k nimž nebyly doloženy daňové doklady, a nelze tak zjistit, jaké konkrétní zboží a v jakém množství žalobce prodal. Další nesoulad zjistil správce daně z předložených důkazních prostředků porovnáním nákupu a prodeje zboží dle jednotlivých značek a typů, a to rozdíly v počtech jednotlivých typů zboží. Konkrétně se jednalo o přebytek zboží Samsung UE40D7000 ve výši 13 ks a chybějící zboží AEG Lavatherm 59880 ve výši 1 ks a Philips 40PFL7605H ve výši 1 ks. Dále správce daně poukázal na to, že na vydaných fakturách pro odběratele z jiného členského státu není uveden způsob dopravy či způsob, jak bylo zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu, přičemž přeprava nebyla podložena ani jinými důkazními prostředky.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

31. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti též ve vztahu k DPH za zdaňovací období leden až srpen roku 2012 o správnosti údajů evidovaných v těchto obdobích v evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH, která je podkladem pro sestavení daňového přiznání k DPH. Pochybnosti měl správce daně i o skutečném dodání, resp. přepravení zboží do jiného členského státu dle § 13 odst. 2 zákona o DPH, vykázaných na řádku 20 daňového přiznání k DPH za zdaňovací období leden až březen a květen až srpen roku 2012. Správce daně poukázal na to, že v rámci mezinárodní výměny informací zjistil rozdíl mezi hodnotou dodaného zboží do jiného členského státu za zdaňovací období leden až červen roku 2012, konkrétně pro společnost LCD, a hodnotou zboží pořízeného zboží z jiného členského státu vykázanou právě touto společností za uvedené zdaňovací období (správce daně zjistil hodnotu zboží prodaného této společnosti ve výši 97 251 Euro a hodnotu intrakomunitárního pořízení zboží, vykázanou uvedenou společností, ve výši 58 170 Euro, rozdíl tak činí 39 081 Euro). Správce daně dále konstatoval, že z předložených a vydaných faktur a pokladních dokladů za pořízení či prodej zboží v roce 2012 nemohl ověřit, kdy a jakému odběrateli bylo pořízené zboží prodáno. Dle předložených daňových dokladů žalobce nakupoval zboží převážně od osob registrovaných k DPH v jiném členském státě, a to od ARB, František Majtán – Euronics TPD. a B&W electronics, s. r. o., a prodával je jak v tuzemsku, tak je dodával i do jiného členského státu, a to společností sídlícím v Berlíně (Kant, LCD a ARB). Z těchto přijatých a vydaných faktur a pokladních dokladů za pořízení či prodej zboží za období od 1. 1. 2012 do 2. 10. 2012 správce daně zjistil rozdíl mezi počtem nakoupeného a prodaného zboží ke dni 2. 10. 2012 (byl zjištěn nákup včetně stavu zásob k 31. 12. 2011 celkem 2008 ks zboží, prodej 1966 ks zboží a stav skladu zjištěný ke dni 2. 10. 2012 v počtu 3 ks zboží). Z uvedeného dle správce daně vyplynulo, že žalobce neevidoval v evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH veškeré příjmy a uskutečnitelná zdanitelná plnění, neboť neeviduje prodej 39 ks nakoupeného zboží a tyto prodeje neuvedl do daňových přiznání k uvedeným daním za předmětná zdaňovací období. Správce daně dále konstatoval, že žalobce eviduje v evidenci pro daňové účely za květen 2012 příjmy z prodeje zboží, ke kterým nebyly doloženy daňové doklady; jedná se o příjmovou položku na bankovních výpisech (dne 30. 5. 2012 ve výši 17 521 Kč a dne 11. 6. 2012 v částce 17 300 Kč), k nimž nebyly doloženy daňové doklady, a nelze tak zjistit, jaké konkrétní zboží a v jakém množství žalobce prodal. Další nesoulad zjistil správce daně z předložených důkazních prostředků porovnáním nákupu a prodeje zboží dle jednotlivých značek a typů, a to rozdíly v počtech jednotlivých typů zboží. Konkrétně se jednalo o přebytek zboží Samsung UE46ES8000 ve výši 32 ks a nedostatek zboží Samsung PS43E490 ve výši 10 ks. Dále správce daně poukázal na to, že na vydaných fakturách pro odběratele z jiného členského státu je uveden vlastní způsob dopravy, ale na většině faktur není doprava blíže specifikována. Na fakturách č. f/20120060, f/20120062, f/20120072, f/20120073, F/20120075, f/20120100 až f/20120104, f/20120114, f/20120116 a f/20120117 chybí razítko odběratele či písemné prohlášení pořizovatele zboží nebo jiné uvedení, že zboží bylo odběratelem osobně převzato, což znamená, že přeprava zboží nebyla nijak prokázána. Správce daně zdůraznil, že na fakturách vydaných pro odběratele z jiného členského státu č. f/20120008 až f/20120010, f/20120015, f/20120016 a f/20120019 je uvedena registrační značka vozidla „X“, která neodpovídá žádnému vlastnímu ani pronajatému vozidlu žalobce. Na fakturách pro odběratele z jiného členského státu č. f/20120062, f/20120068, f/20120077, f/20120077, f/20120113, f/20120121 a f/20120122 je obsažena registrační značka 6U7 1194, která odpovídá vlastnímu vozidlu žalobce, a na fakturách pro odběratele z jiného členského státu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. f/2012003, f/20120006 a f/20120007 je uvedena registrační značka „X“ pronajatého vozidla žalobce. Na ostatních vydaných fakturách pro odběratele z jiného členského státu není uvedena žádná registrační značka.

32. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních. Žalobce tedy byl povinen prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 a leden až srpen 2012, které evidoval v evidencích pro daňové účely a výše daně na výstupu ve smyslu § 21 zákona o DPH za tato zdaňovací období. Dále měl žalobce prokázat, že dodání zboží společností Kant, LCD a ARB lze považovat za plnění osvobozená od DPH dle § 64 zákona o DPH. Zároveň správce daně žalobce poučil o tom, jakými důkazními prostředky by tyto skutečnosti mohl prokázat a jaké údaje by v nich měly být obsaženy.
33. Žalobce v žalobě dovozoval, že správnost vedené evidence pro účely DPH prokázal protokoly o likvidaci zásob a potvrzeními o ekologické likvidaci, podle nichž došlo dne 15. 12. 2011 k likvidaci 19 ks zboží dne 15. 7. 2012. Pro vypořádání této námítky soud považuje za nutné zmínit relevantní okolnosti plynoucí z daňového spisu. O těchto listinách se žalobce poprvé zmínil až na konci daňové kontroly v podání ze dne 3. 6. 2015, k němuž je však nepřiložil. Správce daně přitom skutečnost, že žalobce daný protokol o likvidaci zásob a potvrzení o ekologické likvidaci nedoložil, deklaroval ve svém stanovisku k vyjádření daňového subjektu ze dne 22. 6. 2015, jakož i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 6. 2019. Zástupce daňového subjektu v podání ze dne 25. 6. 2015 uvedl, že odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole (ačkoli odepření podpisu není ve zprávě o daňové kontrole vůbec uvedeno) proto, aby předložil důkazní prostředky, které byly zmíněny v jeho podání, ale nebyly omylem doloženy. Přestože byly tyto důkazy zaslány správci daně po projednání zprávy o daňové kontrole, správce daně se jimi zabýval. Následně totiž správce daně provedl u společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. dne 11. 8. 2015 místní šetření, jehož předmětem bylo ověření dokladů na výkup elektroodpadu - televizorů dne 15. 12. 2011 a 15. 7. 2012 v evidencích vykoupeného odpadu a promítnutí do skladové evidence a účetnictví této společnosti. Z protokolu o místním šetření soud zjistil, že zaměstnankyně společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. správci dani sdělila, že dle razítka na daných potvrzeních o ekologické likvidaci se jednalo o sběrný dvůr ve Všebořicích, jednalo se o zpětný odběr, za který se neplatí a ani se neeviduje, tudíž nelze dohledat žádné doklady o odběru ani o totožnosti občana. Podle e-mailu zaměstnankyně společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. ze dne 11. 8. 2015 podpis na daných potvrzeních patří pravděpodobně paní Janě Strnadové, vážné ze sběrného dvora ve Všebořicích. Soud dále uvádí, že žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 28. 4. 2016 s ohledem na obecné principy dokazování zakotvené v § 92 daňového řádu ve vazbě na § 8 odst. 1 téhož zákona konstatoval, že v daném případě, kdy žalobce po projednání zprávy o daňové kontrole předloží správci daně další důkazy, které by případně mohly mít vliv na výši doměřené daně, bylo vhodné s hodnocením takových předložených důkazních prostředků žalobce seznámit a umožnit mu se k jejich hodnocení vyjádřit. Ostatně takový postup dle žalovaného předpokládá § 1 odst. 2 daňového řádu ve smyslu naplnění základního cíle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správy daní, a to s ohledem na procesní ekonomii daňového řízení. Žalovaný akcentoval, že obzvláště důvodným lze tento postup shledat za situace, kdy správce daně na základě nesplnění zákonných povinností ze strany daňového subjektu při dokazování přistupuje ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle § 98 daňového řádu. Tuto úvahu žalovaného považuje soud za logickou.

34. Soud dále konstatuje, že správce daně ve vztahu k DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 zpochybňoval správnost vedení evidence pro daňové účely ze strany žalobce, neboť zjistil rozdíl 29 ks v počtu zboží nakoupeného (768 ks), prodaného (734 ks) a na skladě evidovaného (5 ks), k čemuž správce daně připočetl 2 ks zboží, které zjistil na základě mezinárodního dožádání, které nebyly vedeny v evidenci žalobce dle § 100 zákona o DPH; celkově tedy šlo o rozdíl v počtu 31 ks. Konkrétně se jednalo o následující zboží – Samsung SSG-3100 (rozdíl 1 ks), Samsung UE32D5000 (rozdíl 1 ks), Samsung UE40D6510 (rozdíl 1 ks), Samsung UE40D7000L (rozdíl 13 ks), Samsung UE46D7000(L) (rozdíl 7 ks), Samsung UE46D8000(y) (rozdíl 5 ks) a Samsung UE55D8000(y) (rozdíl 3 ks).
35. V potvrzení o ekologické likvidaci zboží, která měla proběhnout dne 15. 12. 2011, je uvedeno, že daného dne byly z důvodu poškození vzniklého vlivem přepravy ekologicky zlikvidovány televizory značky Samsung, a to 2 ks televizorů typ UE55D8000, 10 ks televizorů typ UE40D7000, 3 ks televizorů typ UE48D8000 a 4 ks televizorů typ UE46D7000. Celkem měl tedy žalobce dne 15. 12. 2011 dát k ekologické likvidaci 19 ks televizorů. Z uvedeného je zřejmé, že dané potvrzení o ekologické likvidaci zboží nebylo schopno prokázat úplnost vedení evidence pro daňové účely, neboť se týká toliko 19 ks zboží, ačkoli správce daně požadoval po žalobci prokázat pohyb 31 ks zboží.
36. Ve vztahu k DPH za zdaňovací období leden až srpen 2012 správce daně zpochybňoval správnost vedení evidence pro daňové účely ze strany žalobce, neboť zjistil rozdíl 39 ks v počtu nakoupeného (1961 ks), prodaného (1930 ks) a na skladě evidovaného zboží ke dni 31. 12. 2011 (5 ks) a ke dni 2. 10. 2012 (3 ks); celkově tedy šlo o rozdíl v počtu 39 ks. Konkrétně se jednalo o následující zboží – Samsung UE40D7000L (rozdíl 1 ks), Samsung UE40D8000 (rozdíl 1 ks), Samsung UE55D8000 (rozdíl 1 ks), FL LED MOUNT držák (rozdíl 4 ks), LG 42LM660S (rozdíl 13 ks), Philips 40PFL5507 (rozdíl 1 ks), Samsung LE32D450G (rozdíl 3 ks), Samsung UE40D5000 (rozdíl 2 ks), Samsung UE40ES8000 (rozdíl 1 ks), Samsung 40ES7000 (rozdíl 1 ks), Samsung UE46EH5450 (rozdíl 3 ks), Samsung UE46ES7000 (rozdíl 1 ks), Samsung UE46ES8000 (rozdíl 3 ks), Samsung UE55ES8000 (rozdíl 3 ks) a Samsung UE46D8000 (rozdíl 1 ks).
37. V potvrzení o ekologickém zlikvidování el. spotřebičů je uvedeno, že kvůli špatnému uskladnění došlo k poškození televizorů značky Samsung, které byly dne 15. 7. 2012 ekologicky zlikvidovány, a to 3 ks televizorů typ UE55ES8000, 3 ks televizorů typ UE46ES8000, 1 ks televizoru typ UE55D8000 a 3 ks televizorů typ 42LM660S (správně se jedná o televizor značky LG - pozn. soudu). Celkem měl tedy žalobce dne 15. 7. 2012 dát k ekologické likvidaci 12 ks televizorů. Z uvedeného je zřejmé, že dané potvrzení o ekologickém zlikvidování el. spotřebičů nebylo schopno prokázat úplnost vedení evidence pro daňové účely, neboť se týká toliko 12 ks zboží, ačkoli správce daně požadoval po žalobci prokázat pohyb 39 ks zboží od jeho pořízení po prodej. V tomto ohledu tedy nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že úplnost vedení evidence pro daňové účely prokázaly zmíněné protokoly o ekologické likvidaci zboží a protokoly o likvidaci zásob, které

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyhotovil žalobce a v nichž je uvedeno, že bylo zlikvidováno stejné zboží jako v potvrzeních o ekologické likvidaci zboží.

38. Z toho je zjevné, že žalobce neprokázal správnost a úplnost evidence pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH, tedy nesplnil svou zákonnou povinnost, a zároveň nebylo možné spolehlivě stanovit daň dokazováním, neboť správce daně nemohl dokazováním určit, jak bylo naloženo s neevidovaným zbožím. Byly tedy splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Námitky žalobce stran toho, že nebyly splněny předpoklady pro stanovení daně pomůckami, jsou nedůvodné.
39. Nedůvodná je též námitka žalobce týkající se toho, že správce daně nemohl vyměřit daň za použití pomůcek, jestliže zpochybnil toliko několik málo procent zboží, které nebylo evidováno. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, na který odkazoval též žalobce ve své žalobě, konstatoval, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“* Posuzovaný právní problém se tedy vzpírá zobecnění, které by se dalo vyjádřit v procentech. Z uvedeného usnesení rozšířeného senátu tudíž nelze dovodit, že by daň nebylo možno stanovit za použití pomůcek, jestliže byla zpochybněna evidence pro daňové účely u méně jak 5 % zboží. Podstatná je intenzita pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví. V posuzované věci nebylo možno zjistit, jak žalobce s konkrétním zbožím naložil, neboť ani na základě výzvy k prokázání pochybností žalobce neprokázal, zda přesně specifikované zboží prodal či zlikvidoval, a nelze tudíž ověřit, zda měl žalobce nárok na odpočet DPH. V tomto ohledu tedy daňové orgány správně přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek.
40. Nepříléhavý je rovněž poukaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 27/2015-41. Tento rozsudek se týkal daně z příjmů, tedy nikoliv jako v tomto případě DPH. Podstatnější však je, že ve věci řešené Nejvyšším správním soudem došlo ke zpochybnění části (v rozsahu 30 %) dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, přičemž žalobce měl doklady o prodeji zboží, tj. o svém příjmu; v daném případě tudíž bylo možno stanovit daň dokazováním, a došlo tak k neuznání výdajů ve výši 30 %, jelikož ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem žalobce neunesl své důkazní břemeno. V nyní projednávané věci je situace odlišná, neboť žalobce u správcem daně specifikovaného zboží dokazováním neprokázal, jak naložil se zbožím, zda jej např. prodal či zlikvidoval. Za této situace si soud ani neumí představit, jakým způsobem by měl správce daně u tohoto konkrétního zboží, u něhož není možné kvůli chybějícím dokladům zjistit, za jakou cenu je žalobce prodal, stanovit daň dokazováním. Stanovit příjem za prodej zboží, jehož prodej žalobce přitom nijak nedoložil, lze jen na základě pomůcek.
41. Soud směrem k žalobci považuje za nutné zdůraznit, že jako pomůcky jsou daňové orgány povinny užít nezpochybněné důkazy, čímž je zaručeno co nejspravedlivější stanovení daně. Takto daňové orgány postupovaly. Otázku, zda daňové orgány jako pomůcky použily

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

všechny možné doklady, bude soud posuzovat při hodnocení správnosti stanovení daně v rámci k tomu směřujících námitek.

42. Nedůvodná je též námitka, že správce daně stanovil daň za použití pomůcek a dokazováním. Daň byla žalobci vyměřena pouze dle pomůcek, což správce daně ve výrokové části dodatečných platebních výměrů uvedl. V tomto směru tudíž daňové orgány nepochybily. Skutečnost, že v případě prokázaných prodejů zboží byly jako pomůcky užity příslušné daňové doklady, nic nemění na tom, že daň byla stanovena podle pomůcek.
43. Soud se poté zaměřil na námitky týkající se spolehlivosti stanovení daně. Žalobce zejména namítal, že správce daně jako pomůcku nevyužil již výše uvedená potvrzení o ekologické likvidaci zboží a potvrzení o převzetí zboží ze strany jeho německých odběratelů.
44. Nejprve se soud zabýval tím, zda správce daně důvodně zpochybnil daná potvrzení o ekologické likvidaci zboží. K protokolu o ekologické likvidaci, podle něhož došlo k likvidaci výše uvedených televizorů dne 15. 12. 2011, správce daně poznamenal, že v protokolu uvedené televizory se shodují s typy televizorů zjištěných z dokladů mimo televizorů Samsung UE48D8000 (3 ks), neboť tento typ televizoru se v nakoupeném a prodaném zboží vůbec nevyskytuje. K potvrzení o ekologické likvidaci, podle něhož došlo k likvidaci výše uvedených televizorů dne 15. 7. 2012, správce daně poznamenal, že v protokolu uvedené televizory se shodují s typy televizorů zjištěných z dokladů. Pro oba dané protokoly o ekologické likvidaci správce daně shodně konstatoval, že při místním šetření dne 11. 8. 2015 u společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. bylo zjištěno, že se jedná o zpětný odběr zboží, za který se neplatí a ani se neeviduje, tzn. že nelze dohledat žádné doklady o odběru ani totožnosti občana. Dále správce daně uvedl, že dle sdělení uvedené společnosti ze dne 11. 8. 2015 podpis na daných potvrzeních o ekologické likvidaci pravděpodobně patří vážné ze sběrného dvora ve Všebořicích. Z těchto důvodů dospěl správce daně k závěru, že deklarované předání televizorů do sběrného dvora žalobce neprokázal, neboť provedenou likvidaci neosvědčila na žalobci nezávislá osoba a žalobce nedoložil další důkazní prostředky, které by provedenou likvidaci prokázaly (např. fotografie nebo video dokumentace). Správce daně dále zdůraznil, že o provedené likvidaci zboží se žalobce zmínil až v úplném závěru daňové kontroly a potvrzení byla doložena až po podepsání zprávy o daňové kontrole. Správce daně uzavřel, samotná potvrzení nelze bez dalších relevantních důkazních prostředků za důkaz osvědčit. Tyto závěry správce daně žalovaný aproboval.
45. S hodnocením těchto důkazních prostředků daňovými orgány se soud neztotožnil. Je třeba připomenout, že správce daně po doložení daných potvrzení o ekologické likvidaci prováděl místní šetření u společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. Již z toho lze dle soudu usuzovat, že daná potvrzení o ekologické likvidaci považoval správce daně za relevantní důkazní prostředek týkající se likvidace daných elektrických spotřebičů. Na základě výsledku místního šetření a následné e-mailové komunikace se zaměstnankyní společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. bylo dokonce zjištěno, která osoba z řad jejích zaměstnanců pravděpodobně daná potvrzení podepsala. Soud je toho názoru, že žalobce danými potvrzeními o ekologické likvidaci vyvrátil pochybnosti správce daně, že dne 15. 12. 2011 došlo k ekologické likvidaci 19 ks zboží a dne 15. 7. 2012 k likvidaci 12 ks zboží. Tím přešlo důkazní břemeno opět na správce daně, který byl povinen prokázat nevěrohodnost či neprůkaznost dotčených potvrzení. Své břemeno však správce daně neunesl. Unesení důkazního břemene nemohl správce daně dovozovat z toho, že společnost AVE Ústí nad

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Labem s. r. o. u zpětného odběru zboží nevede žádnou evidenci a že se za tento odběr neplatí. Tato skutečnost totiž nesvědčí o tom, že by uvedená společnost od žalobce nemohla dané televizory převzít k ekologické likvidaci, a nevyvrací podložené tvrzení žalobce o ekologické likvidaci zboží. Neprůkaznost potvrzení o ekologické likvidaci nelze postavit ani na tom, že likvidaci zboží neosvědčila na žalobci nezávislá osoba a že žalobce nedoložil fotografie či videozáznam z provedené likvidace. Byl to totiž správce daně, kdo měl vyvracet věrohodnost a průkaznost daných potvrzení o ekologické likvidaci zboží, a za takové situace není požadavek správce daně na další prokazování likvidace ze strany žalobce opodstatněný. Nevěrohodnost a neprůkaznost předmětných potvrzení nelze shledat ani v tom, že o těchto důkazních prostředcích se žalobce zmínil na konci daňové kontroly, neboť žalobce může rozhodné skutečnosti tvrdit i na konci daňové kontroly, neboť v tomto ohledu daňový řád nestanoví daňovému subjektu žádné omezení. Ani okolnost, že předmětná potvrzení o ekologické likvidaci žalobce doložil po projednání zprávy o daňové kontrole, mu nelze vyčítat, když daňové orgány shledaly, že tento postup je v souladu s daňovým řádem.

46. Na faktu neunesení důkazního břemene správcem daně nic nemění ani skutečnost, že v potvrzení o ekologické likvidaci, která měla proběhnout dne 15. 12. 2011, je uveden typ televizoru Samsung UE48D8000 (3 ks), neboť žalobce v podání ze dne 3. 6. 2015 vysvětlil, že se v důsledku chyby v psaní ve skutečnosti jedná o televizor Samsung typ UE46D8000 a že typ televizoru Samsung UE48D8000 uvedený výrobce nikdy nevyráběl. Touto okolností se daňové orgány nijak nezabývaly. I v případě, že by soud odhlédl od toho, že v daném potvrzení o ekologické likvidaci je uvedeno, že byly zlikvidovány 3 ks televizoru Samsung typu UE48D8000, neznamená to, že by potvrzení o ekologické likvidaci nebylo způsobilé prokázat ekologickou likvidaci zbylých 16 ks ostatního zboží, které se již shodují se zbožím, které je v nakoupeném a prodaném zboží evidováno. Uvedení televizoru Samsung typ UE48D8000 tedy nemůže vést k tomu, aby daňové orgány konstatovaly, že dotčené potvrzení o ekologické likvidaci nemůže prokázat ekologickou likvidaci minimálně 16 ks zboží.
47. Soud shrnuje, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně neprůkaznosti a nevěrohodnosti předmětných potvrzení o ekologické likvidaci a za tohoto stavu nelze hovořit o tom, že by dotčená potvrzení byla zpochybněna, a neměla by proto být použita jako pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Závěr daňových orgánů o tom, že došlo ke zpochybnění uvedených potvrzení, tudíž není správný. K ověření likvidace zboží, která měla proběhnout dne 15. 12. 2011 a 15. 7. 2012, se přitom nabízí např. provedení svědecké výpovědi vážné sběrného dvora ve Všebořicích paní Strnadové, která měla daná potvrzení podepsat.
48. Následně se soud zabýval tím, zda měl správce daně, potažmo žalovaný jako pomůcky využít důkazní prostředky, které žalobce v průběhu daňového řízení doložil ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.* Z uvedeného plyne, že aby bylo dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky, a to že pořizovatel zboží je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, zboží je přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu a zboží je Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přepraveno nebo odesláno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

49. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH *dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*
50. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu [viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a dále rozsudky Soudního dvora Evropské unie – např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, EMAG HandelEder OHG. proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, Euro Tyre Holding BV. proti Staatssecretaris van Financiën, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci č. C-587/10, Vogtländische Straßen, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH. Rodewisch, či žalobcem zmiňovaný rozsudek Teleos].
51. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku Teleos či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území České republiky (v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, Nejvyšší správní soud v uvedené souvislosti uvedl: „*Tento zcela formální vývoz či spíše ‚výlet‘ drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH*“).
52. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, nebo opětovně odkazovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Teleos).
53. Pro posuzovanou věc je podstatné, jaké skutečnosti ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu správce daně požadoval po žalobci prokázat, tedy jaké pochybnosti správce daně v tomto ohledu žalobci sdělil. Správce daně poukázal na to, že na vydaných fakturách pro odběratele z jiného členského státu je uveden vlastní způsob dopravy, ale na většině faktur není blíže doprava specifikována. Na některých fakturách chybělo razítko odběratele či písemné prohlášení pořizovatele zboží nebo jiné uvedení, že zboží bylo odběratelem osobně převzato, což znamená, že přeprava zboží nebyla nijak prokázána. Dále správce daně zdůraznil, že na fakturách vydaných pro odběratele z jiného členského státu č. f/20120008 až f/20120010, f/20120015, f/20120016 a f/20120019 je uvedena registrační značka vozidla 6U7 2833, která neodpovídá žádnému vlastnímu ani pronajatému vozidlu žalobce. Na fakturách pro odběratele z jiného členského státu č.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

f/20120062, f/20120068, f/20120077, f/20120077, f/20120113, f/20120121 a f/20120122 je obsažena registrační značka „X“, která odpovídá vlastnímu vozidlu žalobce, a na fakturách pro odběratele z jiného členského státu č. f/20120003, f/20120006 a f/20120007 je uvedena registrační značka „X“ pronajatého vozidla žalobce. Na ostatních vydaných fakturách pro odběratele z jiného členského státu není uvedena žádná registrační značka.

54. Z uvedeného plyne, že správce daně odvozoval své pochybnosti ohledně dodání zboží do jiného členského státu z toho, že přeprava zboží nebyla daňovými doklady prokázána. Správce daně tedy nezpochybňoval, že odběratelé žalobce z jiného členského státu za zboží zaplatili, že by se žalobce účastnil daňového podvodu nebo že by odběratelé žalobce nebyli registrováni k DPH v jiném členském státě.
55. Žalobce v daňovém řízení kromě daňových dokladů doložil nedatovaná potvrzení odběratelů ze Spolkové republiky Německo (Kant, LCD, Sameurope a ARB), kterými chtěl prokázat, že těmto svým odběratelům dodal zboží, což v potvrzeních bylo ze strany odběratelů specifikováno číslem faktury a dnem uskutečnění zdanitelného plnění.
56. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je prohlášení odběratelů ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu relevantním dokladem, byť není důkazem jediným a absolutním (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-95). Dále je nutné akcentovat rozvržení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt při prokazování dodání zboží do jiného členského státu. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, publ. pod č. 2925/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. [...] Ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH umožňuje plátcí prokázat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele. Z textu zákona je zřejmé, že v případě dodání zboží osvobozeného od DPH je potvrzení, které je po zákazníkovi vyžadováno, důkazním prostředkem o již uskutečněném plnění, tj. že přeprava byla uskutečněna (nikoli, že bude uskutečněna). Otázkou důkazní síly prohlášení pořizovatele zboží se SDEU zabýval mimo jiné právě ve věci Teleos; v bodě 50 rozsudku se např. uvádí: „Bylo by v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.“ [...] Lze mít za oprávněný požadavek, má-li být prohlášení vydané dle § 64 odst. 5 ZDPH osvědčeno jako relevantní důkaz, že nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, apod.).“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

57. Soud tedy zdůrazňuje, že předložením potvrzení odběratelů žalobce z jiného členského státu o dodání zboží, které jsou relevantním důkazním prostředkem, přešlo důkazní břemeno na správce daně, který byl povinen prokázat pochybnosti svědčící o jejich nevěrohodnosti. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole shledal, že předmětná potvrzení odběratelů žalobce neprokazují dodání zboží, neboť jsou naprosto shodná, liší se pouze v číslech faktur a razítkem dané společnosti. S ohledem na výše uvedené rozvržení důkazního břemene při prokazování dodání zboží do jiného členského státu podle názoru soudu však nelze bez dalšího založit závěr o neprůkaznosti a nevěrohodnosti daných potvrzení pouze na jejich vizuální shodnosti. Soud tudíž souhlasí se žalobcem v tom, že neuvedení data a obrazová shoda daných potvrzení nezpůsobují nevěrohodnost těchto listin, pro kterou by mohl správce daně vyslovit, že předmětná potvrzení neprokazují dodání zboží daným odběratelům z jiného členského státu. Daňové orgány tedy byly povinny prokázat takové další pochybnosti, které by daná potvrzení odběratelů činily zcela nevěrohodnými (např. osoba, která je měla vydat, neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, účastenství žalobce na daňovém podvodu, apod.).
58. Soud nemůže zcela souhlasit s daňovými orgány ani v tom, že faktury nejsou schopny prokázat dodání zboží do jiného členského státu. Platí totiž, že doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že fakticky došlo ke splnění podmínek nutných pro osvobození zdanitelného plnění od DPH (srov. např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-95). Z toho dle soudu a contrario plyne, že není vyloučeno, aby daňové doklady (faktury) byly způsobilé prokázat intrakomunitární dodání zboží, jestliže z nich lze seznat, že specifikované zboží bylo skutečně dodáno. Přitom na některých fakturách týkajících se zejména společnosti LCD jsou obsažena vyjádření, že tato společnost zboží, které jí žalobce dovezl, obdržela, přičemž tato vyjádření jsou opatřena razítkem dané společnosti, datem převzetí a podpisem (jedná se např. o doklady č. 196, 202, 202, 206 a 213). Soud tedy zastává názor, že daňové orgány se dosud přesvědčivě nevypořádaly ani s tím, proč by tyto jednotlivé faktury nebyly schopny prokázat naplnění podmínek pro osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH.
59. Jako zcela nepřipadný argument soud vyhodnotil tvrzení správce daně, že dodání zboží pro uvedené společnosti nebylo potvrzeno německou daňovou správou. Je sice pravda, že německá daňová správa v rámci mezinárodního dožádání konstatovala, že dodání zboží nemůže potvrdit, nicméně to neznamená, že by vyjádření německé daňové správy prokazovalo nepravdivost potvrzení odběratelů zboží z jiného členského státu o dodání zboží. Soud naopak souhlasí s daňovými orgány v tom, že žalobcem dodatečně vyhotovená kniha jízd není způsobilým důkazním prostředkem k prokázání faktického dodání zboží do jiného členského státu, což však nemá vliv na výše uvedenou argumentaci stran nezpochybnění potvrzení o dodání zboží odběratelům žalobce ze strany daňových orgánů.
60. Soud uzavírá, že daňové orgány vycházely z nesprávného právního názoru, že žalobce neprokázal ekologickou likvidaci zboží, které měla proběhnout dne 15. 12. 2011 a 15. 7. 2012, a dodání zboží do jiného členského státu v příslušných zdaňovacích obdobích. Nesprávný je za současné důkazní situace v daňovém řízení, která se však dalším dokazováním může ještě změnit, tudíž i závěr daňových orgánů, že potvrzení o ekologických likvidacích a potvrzení odběratelů žalobce z jiných členských států nemohla Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

být využita jako pomůcky dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, což mohlo mít vliv na správnost stanovení daně dle pomůcek. Z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného nezákonné.

61. Soud s ohledem na výše uvedené shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také dodatečné platební výměry, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, platí, že „*je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Zrušení platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o DPH v daném případě znovu rozhodnout a vyměřit ji.
62. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 19 456 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč a z odměny za zastupování žalobce. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za čtyři úkony právní služby podle § 11 advokátního tarifu [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); žaloba a replika – písm. d); účast na jednání – písm. g)] je v tomto případě 12 400 Kč. Právnímu zástupci žalobce dále náleží částka 1 200 Kč jako náhrada hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu]. Jelikož je právní zástupce žalobce plátcem DPH, zvyšuje se jeho odměna o částku 2 856 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Ústí nad Labem 11. prosince 2019

Mgr. Václav Trajer, v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)