



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci **žalobce: Řehák & Řehák, v.o.s.**, IČ 26003147, se sídlem Chorinova 23, 560 02 Česká Třebová, **zastoupeného JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem**, se sídlem Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, IČ 72080043, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3.10.2014, č.j. 25354/14/5000-14303-701848,**

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení.**

### O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a byla potvrzena rozhodnutí správce daně – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterými byla žalobci podle ust. § 37 b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „ZSDP“) a v návaznosti na ust. § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden – prosinec 2008 a leden – prosinec 2009, přičemž žalobci byla vyměřena k DPH ve výši uvedené v jednotlivých platebních výměrech za tato období a dále byla uložena žalobci povinnost zaplatit penále ve výši

uvedené v jednotlivých platebních výměrech. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

Žalobce tvrdil, že postupem správce daně a žalovaného byl zkrácen na svých právech, a to na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady a nadměrné odpočty DPH, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Současně byl zkrácen na svých právech, které podle něho vyplývají v rámci daňového vyměřovacího řízení a daňové kontroly.

Současně byl údajně zkrácen na procesních právech daňového subjektu v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly. Žalobce tvrdí porušení ustanovení § 85 odst. 1, § 87 odst. 1, § 88 odst. 1 písm. d), e), f), odst. 2, odst. 3, ustanovení § 102 odst. 3, odst. 4, a ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu. Tvrdí, že rozhodnutí vycházejí z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a jsou proto včetně Zprávy o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Žalobce má za to, že není zřejmé, jaká konkrétní skutková zjištění byla z jednotlivých provedených důkazů učiněna, jak byla vyhodnocena a po právní stránce posouzena. Žalobce tvrdí, že nebylo uvedeno, z jakých důvodů nebyly provedeny důkazy jím navrhované, nebylo mu sděleno, jaké skutečnosti a proč má žalovaný za prokázané, nebylo mu umožněno navrhnout další důkazy, čímž byla porušena práva žalobce zakotvená v § 88 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce tvrdí, že ve Zprávě o daňové kontrole nebyly sděleny závěry daňové kontroly, neboť nebyly vyčísleny žádné částky vztahující se k dodatečně stanovené daňové povinnosti. Závěrem Zprávy z daňové kontroly bylo pouze konstatování, že se bude postupovat dle § 98 odst. 1 daňového řádu, tj. daň bude stanovena podle pomůcek. Žalobce je přesvědčen, že závěr daňové kontroly měl obsahovat zjištění, v jaké výši bude daňová povinnost stanovena. Při tomto tvrzení vychází žalobce z právní úpravy obsažené v § 88 odst. 1 písm. d) odst. 2 daňového řádu. Má za to, že v závěru daňové kontroly měly být rovněž uvedeny konkrétní zjištění a konkrétní pomůcky. Žalobce tvrdí, že uvedením těchto skutečností až v následném dodatečném platebním výměru došlo k popření dvojinstančnosti řízení. To proto, že jednak zprávou o daňové kontrole je ukončena daňová kontrola a pouze v rámci daňové kontroly lze zjistit daňové povinnosti a pouze na základě daňové kontroly daň doměřit, jak stanoví § 85 odst. 1 a § 143 odst. 3 daňového řádu, a dále proto, že žalobci byla odňata možnost uplatnit námitky.

Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7Afs 96/2013 - 34, dle kterého: „*Stěžovatelka byla sice při projednání zprávy o kontrole seznámena se závěrem správce daně o tom, že jí nelze stanovit daň dokazováním, avšak současně nebyl vůbec sdělen výsledek kontroly správce daně a způsob jejího zjištění, což znamená, že jí při projednání zprávy před ukončením kontroly nebyly sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, které jí měly být posléze na základě této kontroly vyměřeny, ani to, jak k těmto částkám správce daně dospěl.*“ Dle žalobce tak nelze připustit, aby se první zmínka o výši doměřené daňové povinnosti a způsobu jejího stanovení objevila až v samotném dodatečném platebním výměru, aniž by ve vlastní zprávě o daňové kontrole byla popsána zjištění správce daně, tedy to, jak k této částce a za použití jakých podkladů došel.

Žalobce dále namítá, že mu bylo upřeno právo být přítomen výslechu svědků a klást jim otázky a rovněž upřeno právo na řádnou protokolaci, když se jednalo o svědky v celé České republice a výslechy byly realizovány prostřednictvím dožádaných finančních úřadů a

někdy se jednání překrývala. V jednom případě bylo dokonce dohodnuto s finančním úřadem provedení výsledku na 27. 2. 2012, avšak výsledek byl proveden 6. 2. 2012. Žalobce si na tento stav několikrát stěžoval, avšak bez výsledku. Tržby za prodané zboží za rok 2008 byly oproti stavu prokázanému účetními doklady vypočteny navýšením nákladů koeficientem 1,219 na částku 14.050.691 Kč za použití pomůcek - obdobné marže srovnatelných obchodních společností MULTIAGRO v.o.s. se sídlem Slatina a ZELENÝ SPORT s.r.o. se sídlem ve Vysokém Mýtě. Současně však byly tyto tržby zvýšeny o 740.790 Kč a o částku 609.074 Kč na základě údajů peněžních poukázek České pošty s. p. jako částek za prodané zboží. Žalobce namítá, že mu byla výše tržeb započtena za shodné zboží v různé výši 2x, a to jednou navýšením koeficientu konkurenčních srovnatelných firem a následně přičtením tržeb dle údajů České pošty s.p. Dle žalobce nebylo možné tento postup kombinovat, protože použití pomůcky porovnáním s konkurenčními firmami v sobě zahrnuje již veškeré příjmy a tržby za prodané zboží, jde tak o paušální stanovení tržeb jako celku. Tedy jde o stanovení daňové povinnosti k tíži žalobce.

Žalobce přitom namítá, že součástí poštovní přepravy bylo zboží, které nebylo v sortimentu společnosti, přičemž jednotlivé objednávky byly vydávány vždy po zajištění celého objednaného zboží, což si vyžádalo delší dobu, tudíž neodpovídala doba objednávek zboží datům expedice a odesílání, šlo o časové rozdíly v řádech měsíců. Protože některé dodávané zboží společnost neprodávala, nebyly některé příjmy zahrnuty do účetnictví společnosti. Jednalo se o cyklistické zboží, součástky do jízdních kol, protože bratr žalobce vlastní obchod s cyklistickými potřebami či jiné zboží, týkající se myslivosti a střeleckého sportu, které daná společnost neprodávala, nýbrž žalobce ve snaze vyhovět svým zákazníkům takové zboží sám sehnal a z vlastních finančních prostředků zakoupil jako soukromá osoba a se zbožím prodaným ze sortimentu společnosti zaslal na dobírku poštou zákazníkovi. S tím koresponduje kontrolní zjištění, že takové zboží nikdy nebylo ve skladové evidenci.

Žalobce tvrdí, že žalovaný po něm požadoval prokázání negativních skutečností, totiž, že dané zboží nebylo v evidenci skladu a že nebylo prodáno společností, ale žalobcem. Tím správce daně zatížil řízení vadou, když nevzal za průkaznou skladovou evidenci, ve které tyto položky vedeny nebyly, neboť společnost nebyla jejích vlastníkem. Žalobce se přitom odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, když nelze daňový subjekt zatěžovat nepřiměřenými požadavky na rozptýlení dále nespecifikovaných pochybností správce daně. Žalobce posílal poštou na dobírku nezaevidované zboží se zbožím, které společnost prodávala, protože společnost chtěla vyhovět zákazníkům a ušetřit peníze za poštovné.

Pokud jde o výsledky svědků, kteří byli zákazníky společnosti, ty probíhaly v roce 2012 a týkaly se roku 2008 a 2009, když se správce dotazoval na částku, za níž bylo zboží zakoupeno. 30 svědků uvedlo jinou, avšak přibližnou částku v porovnání s evidencí společnosti, 29 svědků uvedlo, že si již nevzpomínají a 24 potvrdilo shodné částky jako v účetnictví společnosti. Z uvedeného správce daně dovodil, že účetnictví společnosti je neprůkazné. Žalobce zdůraznil, že účetními doklady jsou paragony - prodejní doklady, kde jsou kupující podepsáni v době uskutečnění koupě zboží. Správce daně však vyhodnotil pro rozpor svědeckých výpovědí s podepsanými prodejními paragony tyto doklady jako neprůkazné, přičemž nikdy nebyly zpochybněny podpisy zákazníků na paragonech.

Zpráva z daňové kontroly a napadené rozhodnutí postrádá hodnocení důkazů. Žalobce neví, jak jinak by měl dokazovat vyšší kupní ceny zboží než písemnou kupní smlouvou. Žalobce tvrdí, že je velmi časté, že si zákazník žádá slevu z prezentované ceny na internetu,

příčemž za cenu nižší marže byl dosahován vysoký obrat. Žalobce má za to, že nebyly splněny podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalované rozhodnutí a zmíněné platební výměry.

Žalovaný setrvává na svém právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Na tomto místě soud považuje nejprve za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na [www.nssoud.cz/](http://www.nssoud.cz/)), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz/) atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní

soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

*„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).*

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Úvodem je třeba konstatovat, že v podstatě zcela shodnou žalobu podal jako žalobce jeden ze subjektů tvořících veřejnou obchodní společnost žalobce, a to D.Ř., která se týkala rovněž dodatečného platebního výměru, kterým však byla doměřena daň z příjmu za rok 2008 (věc vedená u podepsaného soudu pod sp. zn. 52Af 33/2014, přičemž v této věci rozhodoval již i Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 23.11.2015, č.j. 6Afs 18/20015-32, ze dne 22.3.2017, č.j. 6Afs 102/2016-26 a dále ve vztahu ke zmíněnému subjektu, společníkovi veřejné obchodní společnosti žalobce, tj. D.Ř., rozhodoval zdejší soud v žalobě proti rozhodnutí, jimž byla tomuto společníkovi doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009 ve věci sp. zn. 52Af 33/2014, přičemž zdejší soud žalobu zamítl). Pro všechny zmíněné případy, tj. i pro projednávanou věc, je společné to, že správce daně v průběhu daňové kontroly u společnosti žalobce v důsledku pochybností o stanovení správnosti základu daně stanovil daň podle pomůcek, přičemž postupoval ve všech případech stejným způsobem, a žalobce ve všech případech uváděl v podstatě shodné námitky v daňovém řízení, přičemž žaloba rovněž uplatnila žalobní námitky se stejným obsahem.

Proto je nejprve třeba konstatovat, že postup správce daně v těchto výše uvedených obdobných věcech byl předmětem posouzení zdejším soudem, přičemž ve věci vedené po sp. zn. 52Af 33/2014 postup správce daně obstál i v testu zákonnosti u Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 23.11.2015, č.j. 6 Afs 18/2015-32 a ze dne 22.3.2017, č.j. 6 Afs 102/2016-26). V dané věci se sice žaloba týká přezkumu nikoliv rozhodnutí o doměření daně z příjmů jednoho ze společníků žalobce, ale DPH žalobce za zmíněná období, ale podstata věci a žalobní námitky jsou stejné jako v přechozích projednávaných věcech. Proto krajský soud ve vztahu k některým žalobním námitkám bude vycházet z argumentace vztahující se k těmto věcem, která je obsažena i ve zmíněném rozhodnutí NSS.

Ze správního spisu, zejména ze Zprávy o daňové kontrole, z úředních záznamů ze dne 26.7.2013, č.j. 1148722/13/2809-05402-601412 a č.j.1448701/13/2809-05402-601412, z platebních výměrů a z žalovaného rozhodnutí vyplývá, že správce daně a žalovaný se otázkou spolehlivého stanovení daně dle pomůcek detailně zabývali a za tímto účelem posuzovali nejen správnost stanovených tržeb za prodané zboží, ale také hodnotili způsob a správnost postupu při stanovení nákladů (ve vztahu k DPH za rok 2008 srov. např. dodatečné platební výměry – strana 5 – 16, zmíněné úřední záznamy – srov. strana 3 – 14, žalované rozhodnutí – srov. strana 12 – 18). Postup při stanovení základů daně, a v rámci tohoto postupu stanovení tržeb a nákladů, byly dostatečně konkrétně vyloženy již v dodatečných platebních výměrech správce daně, který srozumitelně popsal, jakým způsobem postupoval a jakými úvahami se řídil při stanovení základu daně a také při stanovení konečné výše daně daňového subjektu.

Tento postup pak přezkoumal žalovaný v napadeném rozhodnutí právě v souvislosti s hodnocením, zda daň byla stanovena spolehlivě (viz výše). K námitce žalobce, zda správce daně a žalovaný se nedopustili vadného postupu, když údajně tržby při vyčíslení započítali dvakrát, je třeba odkázat na zvolenou konstrukci pomůcek a postup stanovení daně, když ta byla podrobně uvedena ve zmíněných úředních záznamech ze dne 26.7.2013. Jako pomůcky ke stanovení daně správce daně použil daňová přiznání k DPH žalobce za jednotlivá zdaňovací období roku 2008 a 2009 (resp. měsíční zdaňovací období těchto roků), daňové doklady, které nebyly zpochybněny jako důkazní prostředky, hlavní knihy a analytické evidence za zmíněné roky, vlastní poznatky správce daně zahrnující informace o dobírkových platbách vyplacených žalobci Českou poštou, s.p., evidenci pro daňové účely za jednotlivá měsíční zdaňovací období let 2008 a 2009, a obchodní přihlášku na zboží zjištěnou u srovnatelných daňových subjektů (ZELENÝ SPORT, s.r.o., Multiagro, v.o.s.). V první řadě správce daně vycházel z jím nezpochybněných důkazních prostředků (přijata zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, pořízené zboží z jiného členského státu, dovoz zboží), která byla prokázána předložením daňových dokladů a nebyla správcem daně zpochybněna. Správcem daně byla zpochybněna pouze tvrzení žalobce o uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku (řádek 210 daňových přiznání za rok 2008 a řádek 1 daňových přiznání za rok 2009), což vedlo k závěru o nemožnosti stanovit daň dokazováním, přičemž uskutečnitelná, zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, byla stanovena prostřednictvím srovnatelných daňových subjektů u kterých byla zjištěna obchodní přírážka, jakožto procentuální vyjádření podílu z ceny, o kterou byla zvýšena nákupní cena zboží (obchodní přírážka), ta byla dále upravena vlastními poznatky správce daně, jak v souvislosti s prodejem použitého zboží žalobcem, tak získané prostřednictvím vyhledávací činnosti u společnosti Česká pošta, s.p. Žalobci byla pro rok 2008 stanovena obchodní přírážka ve výši 21,9% a pro rok 2009 ve výši 29%. Ostatně i takto postupoval správce daně ve výše uvedených obdobných případech týkající se daně z příjmu společníka žalobce, Ř., kdy rovněž byla zmíněným způsobem stanovena obchodní přírážka ve výši 21,9% a ve výši 29% (viz výše-zejména pak rozsudky NSS rozsudky NSS ze dne 23.11.2015, č.j. 6 Afs 18/2015-32 a ze dne 22.3.2017, č.j. 6 Afs 102/2016-26). Dále správce daně postupoval následujícím způsobem, který blíže shrnul a popsal žalovaný v žalovaném rozhodnutí:

*„Daňový řád v ust. § 98 odst. 3 uvádí tento demonstrativní výčet pomůcek, které správce daně může využít ke stanovení daně: a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce dane získané při správě daní.*

*Z odvolacího spisu vyplývá, že prvostupňový správce daně jako pomůcky ke stanovení daně použil odvolatelem podaná daňová přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací měsíční zdaňovací období roku 2008 a 2009, daňové doklady, které nebyly zpochybněny jako důkazní prostředky, hlavní knihy analytické evidence za rok 2008 a 2009, vlastní poznatky prvostupňového správce dane v podobě informací o dobírkových platbách vyplacených odvolateli Českou poštou, s. p., evidence pro daňové účely za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2008 a 2009 a obchodní přírážku na zboží zjištěnou u srovnatelných daňových subjektu ZELENÝ SPORT s.r.o. a MULTIAGRO v.o.s.*

*Náklady vynaložené na prodané zboží vykázal odvolatel v roce 2008 ve výši 11.530.509,66 Kč a v roce 2009 ve výši 10.572.313,80 Kč. Tržby za prodané zboží pomocí obchodní přírážky srovnatelného subjektu byly pro rok 2008 stanoveny ve výši 14.055.691 Kč*

(tj. náklady zvýšené o 21,90%) a pro rok 2009 ve výši **13.638.283 Kč** (tj. náklady zvýšené o 29%).

Prvostupňový správce daně dále zohlednil, že odvolatel v roce 2008 a 2009 realizoval rovněž prodej použitého zboží, na který dopadá zvláštní režim zdanění dle ust. § 90 ZDPH. Základem daně u tohoto režimu je přírážka snížená o daň z přírážky. Tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou zboží. Prvostupňový správce daně vyšel z odvolatelem původně vykázaných údajů v daňových přiznáních a provedl výpočet podílu mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními s místem plnění v tuzemsku (r. 210 daňového přiznání pro rok 2008, resp. r. 1 daňových přiznání za rok 2009) a mezi celkovými uskutečněnými plněními v tuzemsku včetně celkové částky plnění ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Tímto způsobem bylo zjištěno, že odvolatel vykázal tržby redukované o zvláštní režim pouze ve výši 97,18% pro rok 2008 a ve výši 95,35% pro rok 2009. Tržby stanovené podle srovnatelného subjektu byly tedy prvostupňovým správcem daně sníženy pro rok 2008 na 97,18% což činí **13.659.320 Kč** a pro rok 2009 na 95,35% což činí **13.004.104 Kč**. Odvolací orgán má za to, že uvedené obchodní přírážky, které byly prvostupňovým správcem daně použity pro výpočet uskutečněných zdanitelných plnění odvolatele, vedly ke kvalifikovanému odhadu daňových povinností.

Tržby za prodané zboží zjišťované pro účely daně z příjmu, ve zde řešené věci korespondují se základem daně za uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V roce 2008 i v roce 2009 byla sazba DPH ve výši 19%. Ze základu daně **13.659.320 Kč** je DPH pro zdaňovací období roku 2008 v celkové výši **2.595.267 Kč**. Ze základu daně **13.004.104 Kč** je DPH pro zdaňovací období roku 2009 ve výši **2.470.780 Kč**.

Vzhledem k tomu, že žalobce měl v roce 2008 a 2009 měsíční zdaňovací období, byl zjištěný roční základ daně a DPH rozdělen na dvanáct dílů. Koeficient pro výpočet měsíčního základu daně a DPH byl vypočítán pro každý měsíc jako podíl mezi uskutečněným zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku v daném měsíci (čitatel) a celkovou částkou uskutečněných plnění včetně zvláštního režimu v součtu za všechna období daného roku (jmenovatel), přičemž pro výpočet koeficientu se vycházelo z údajů v daňových přiznáních podaných žalobcem. Tímto koeficientem, který se v každém měsíci lišil, se pak násobily tržby stanovené žalobci dle srovnatelného daňového subjektu. Výsledkem byl zjištěný základ daně a DPH pro měsíční zdaňovací období.

Základ daně a daň na výstupu vypočítané z upravené obchodní přírážky srovnatelného daňového subjektu byly dále upraveny na základě údajů o dobírkových platbách vyplacených státním podnikem Česká pošta, s. p., a to ve dvou krocích.

Prvostupňový správce daně použil jako pomůcku rozdíly mezi žalobcem evidovanými uskutečněnými zdanitelnými plněními a dobírkovými platbami hrazenými odběrateli. U jmenovitě uvedených odběratelů byly vždy vyčísleny rozdíly, které ve svém souhrnu zvýšily tržby v roce 2008 o částku 881.578 Kč a v roce 2009 o částku 667.626 Kč. Vzhledem k tomu, že se jednalo o úplaty za zdanitelná plnění včetně daně, byl pro výpočet DPH a základu daně použit způsob dle ust. § 37 ZDPH. Ze základu daně **740.790 Kč** je DPH pro zdaňovací období roku 2008 v celkové výši **140.788 Kč**. Ze základu daně **561.006 Kč** je DPH pro zdaňovací období roku 2009 v celkové výši **106.620 Kč**.

*Prvostupňový správce daně opět provedl přepoččet na jednotlivá měsíční zdaňovací období. Tentokrát koeficient pro výpočet měsíčního základu daně a DPH stanovil jako podíl mezi uskutečněným zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku v daném měsíci a celkovou částkou uskutečněných plnění v součtu za všechna období daného roku (bez zvláštního režimu), přičemž pro výpočet koeficientu vycházel z údajů v daňových přiznáních podaných žalobcem. Tímto koeficientem, který se v každém měsíci lišil, pak prvostupňový správce daně násobil celkové dodatečně zjištěné tržby. Pro každé zdaňovací období pak provedl přepoččet na základ daně a daň dle ust. § 37 ZDPH.*

*Druhým a posledním krokem k úpravě tržeb souvisely s dobírkovými platbami vyplacenými žalobci Českou poštou, s. p., které nebyly zaneseny v evidenci pro daňové účely. Prvostupňový správce daně posoudil předmětné dobírkové platby jako úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně. Důvodem bylo, že žalobce na výzvy k prokázání skutečností nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující, že by se jednalo o prodej použitého zboží. Jednotlivé dobírkové platby přijaté žalobcem byly prvostupňovým správcem daně zaraženy do zdaňovacího období toho měsíce, ve kterém byly žalobci vyplaceny. Součet nezaevidovaných plateb za jednotlivá zdaňovací období roku 2008 dosahoval celkové výše základu daně **609.074 Kč** a DPH **115.756 Kč** a za rok 2009 dosahoval celkové výše základu daně **562.294 Kč** a DPH **106.864 Kč**.*

*Shrnutí celkového průběhu, jakým prvostupňový správce daně provedl výpočet daně z dodání zboží (poskytnutí služeb) v tuzemsku. Jak již bylo výše uvedeno, prvostupňový správce daně použil pro rozdělení tržeb stanovených podle pomůcek za kalendářní rok do měsíčních zdaňovacích období koeficientu [viz bod 44 a bod 47]. Ten byl vypočítán jako podíl uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku v daném měsíci a celkovou částkou uskutečněných plnění, přičemž se vycházelo z údajů uvedených odvolatelem v jeho daňových přiznáních. Nezaevidované dobírkové platby pak byly připočítány přímo do zdaňovacího období, ve kterých byly žalobcem přijaty. Podrobněji rozepsaný výpočet je uveden v úředních záznamech o stanovení DPH za všechna měsíční zdaňovací období roku 2008 a 2009 podle pomůcek v souladu s ustanovením § 98 č. j.: 25354/14/5000-14303-701848 strana 16 (celkem 37) daňového řádu. Celkový výsledek doměřené daně podle pomůcek podle jednotlivých zdaňovacích období je následující:*

*Jak již bylo výše uvedeno, prvostupňový správce daně použil pro rozdělení tržeb stanovených podle pomůcek za kalendářní rok do měsíčních zdaňovacích období koeficientu [viz bod 44 a bod 47]. Ten byl vypočítán jako podíl uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku v daném měsíci a celkovou částkou uskutečněných plnění, přičemž se vycházelo z údajů uvedených žalobcem v jeho daňových přiznáních. Nezaevidované dobírkové platby pak byly připočítány přímo do zdaňovacího období, ve kterých byly odvolatelem přijaty. Podrobněji rozepsaný výpočet je uveden v úředních záznamech o stanovení DPH za všechna měsíční zdaňovací období roku 2008 a 2009 podle pomůcek v souladu s ustanovením § 98 č.j.: 25354/14/5000-14303-701848 strana 16 (celkem 37) daňového řádu. “*

Výsledné stanovení daně podle pomůcek pro jednotlivá zdaňovací období pak bylo uvedeno v přehledných tabulkách (strana 16 žalovaného rozhodnutí). Krajský soud se shoduje s žalovaným v tom, že použití kombinace obchodní přírážky srovnatelného daňového subjektu a dobírkových plateb vyplacených žalobci Českou poštou, s.p. za prodané zboží má racionální povahu a neodporuje zásadám logického myšlení. Uskutečněná zdanitelná plnění

byla stanovena pomocí obchodní přírážky srovnatelného daňového subjektu, avšak byla vztažena pouze k nákladům vynaložených na prodané zboží, o kterém žalobce účtoval. Z výše uvedeného nevyplývá, že by byly žalobci „*de facto* tržby přičítány dvakrát“, jak tvrdí žalobce v žalobě a že by při stanovení základu daně nebyly zohledněny náklady a způsob stanovení jejich výše. Postup správce daně právě souvisel s tím, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, a to právě v souvislosti s důvodnými pochybnostmi, které správce daně vyvodil z konkrétních svých zjištění v souvislosti s nedostatky v evidenci účetnictví žalobce. Tyto pochybnosti jsou zachyceny ve výsledku kontrolního zjištění ve Zprávě o daňové kontrole, kdy přímo ze svědeckých výpovědí zákazníků žalobce a údajů z účetnictví (faktury, paragony, účetnictví žalobce) vznikly důvodně správci daně pochybnosti o tom, zda uskutečněná zdanitelná plnění vykázaná v daňových přiznáních k DPH za jednotlivé měsíční zdaňovací období kalendářních roků 2008 a 2009 byla daňovým subjektem vykázána ve správné výši, jakož že byly ve správné výši vykázaný dosažené tržby. Další pochybnosti nabyl důvodně správce daně na základě zjištění, že žalobce obdržel v roce 2008 a 2009 na dobírku prostřednictvím České pošty s.p. platby, které správce daně nenalezl zaúčtované v účetnictví a zaevidované v evidenci pro účely DPH v uskutečněných zdanitelných plněních. Na výzvy k prokázání skutečností, tj. předložení důkazních prostředků prokazujících, že výše uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v daňových přiznáních za jednotlivá měsíční období kalendářních roků 2008 a 2009 představuje skutečnou výši zdanitelných plnění uskutečněných v těchto zdaňovacích obdobích, daňový subjekt nepředložil takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly. Konkrétní zjištěné nedostatky, např. rozdíly mezi výši tržeb dosažených z prodeje zboží uskutečňovaného prostřednictvím České pošty s.p. a výši plateb hrazenými odběrateli prostřednictvím České pošty s. p. jsou uvedeny v jednotlivých platebních výměrech (tabulka č. 2), při stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek vycházel správce daně i z toho, že v některých případech částky uhrazené odběrateli prostřednictvím České pošty s.p. se neshodují s částkami, které jsou uvedeny na daňových dokladech vystavovaných žalobcem, že v některých případech celková hodnota prodaného zboží jednotlivým odběratelům neodpovídá celkové částce uhrazené v roce 2008 jednotlivými odběrateli, ale např. v tabulce č. 4 uvedené v platebních výměrech jsou uvedeny konkrétní případy, kdy žalobce obdržel prostřednictvím České pošty s.p. platby, které správce daně nenalezl zaúčtované v účetnictví ani zaevidované v evidenci pro účely DPH, přičemž žalobce neunesl své důkazní břemeno, neprokázal, že v přijatých, zdanitelných plněních vykázal pořízení zboží, jehož prodej byl žalobcem uhrazen prostřednictvím České pošty s.p.. Správce daně postupoval tak, že nejprve se zaměřil právě na splnění základních kritérií srovnatelných subjektů za účelem stanovení tržeb žalobce, neboť v důsledku zmíněných pochybení ve vedení účetnictví, nezaznamenávání veškerých tržeb za prodej zboží do účetnictví žalobce a při neunesení důkazního břemene žalobcem nebylo možné takové tržby stanovit přesně, proto nejprve bylo správné odhadem stanovit tržby z těchto obchodních transakcí, které byly zaznamenány v účetnictví společnosti, tedy správce daně vycházel z nákladového účtu 504, když v konstrukci pomůcek předpokládal správce daně, že alespoň ta část položek, která byla v účetnictví zaznamenána ve formě nákladů (nákup zboží), byla v tomto období i prodána. Údaje z tohoto účtu však mohly být pouze pomůckou, když k takovému postupu vedly správcem daně zjištěné pochybnosti, žalobcem neodstraněné (některé doklady – paragony, stvrzenky, předložené jednotlivými zákazníky nebyly zachyceny v účetnictví žalobci, o výdeji zboží nebyl rovněž nalezen záznam ve skladové evidenci žalobce, bránily tak tyto nedostatky tomu, aby byla uznána správnost stavu nákladového účtu 504.) Poté správce daně postupoval tak, že zahrnul do základu daně tu část tržeb, které žalobce neuvedl ve svém účetnictví, aby tak bylo dosaženo zdanění výnosů z veškerých obchodních aktivit (jednalo se o tržby z obchodů uskutečňovaných v souvislosti se zasíláním zboží zákazníkům na dobírku Českou

poštou s.p.), jednak se jednalo o případy, kdy žalobce zahrnul do účetnictví společnosti části inkasované tímto způsobem, tj. při realizaci obchodu na dobírku, avšak tyto částky byly zahrnuty v nižší částce než byly uvedeny v dobírkové poukázce a dále žalobce tyto obchodní případy realizované prostřednictvím České pošty s.p. vůbec nezahrnul do účetnictví společnosti. V důsledku neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, tak stav účtu 504 – Prodané zboží mohl být pouze pomůckou v rámci celé konstrukce pomůcek a nikoliv důkazem o skutečném stavu věci, přičemž z toho nelze vyvodit závěr o započtení tržeb, který zastává žalobce. O nedostatecích v účetnictví žalobce svědčí i zmíněný rozsudek NSS zejména ze dne 23.11.2015, č.j. 6Afs 18/2015-32, který se týkal sice daně z příjmů jednoho ze společníků žalobce, ale rovněž v tomto případě se jednalo o účetnictví žalobce a neunesení jeho důkazního břemene ve zdaňovacím období roku 2008, přičemž stejné závěry se týkají i zdaňovacího období daně z příjmů tohoto společníka a vedení účetnictví a otázky důkazního břemene žalobce za zdaňovací období roku 2009 (i když se jednalo o daň z příjmů) byly rovněž předmětem rozhodnutí zdejšího soudu ve věci 52Af 55/2014, kdy vedl účetnictví žalobce se stejnými nedostatky i ve zdaňovacím období roku 2009.

Soud tedy dospěl k závěru, který se týká stěžejního žalobního bodu (IV. bod 1 žaloby), o tom, že správce daně a žalovaný postupovali v souladu s platnou právní úpravou, přičemž se jednalo o důsledek neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, přičemž v tomto postupu nebyl shledán žádný „jednoznačný exces“ správce daně při použití pomůcek, který nelze vyloučit, když jen proti takovému excessu správce daně je třeba poskytnout soudní ochranu (srov. rozsudek NSS ze dne 18.7.2007, ve věci sp.zn. 9 Afs 28/2007). Rovněž se soud neztotožnil s námitkou žalobce obsaženou v tomto bodu (část žaloba IV., bod 2), že správce daně zvýšil uskutečněná zdanitelná plnění o veškeré platby poukázané Českou poštou s.p., aniž by uznal poměrnou část přijatých zdanitelných plnění. Jak vyplývá již z výše uvedených skutečností, týkajících se postupu správce daně, v konstrukci pomůcek byla stanovena alikvotní výše nákladů připadajících na dílčí částky tržeb, přičemž v těchto obdobných případech správce daně počítal s obchodní přírážkou, tedy s marží srovnatelného subjektu. Tuto námitku uplatnit žalobce již v odvolání, přičemž žalovaný se jí zabýval v bodech 74 – 77, krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a není povinen ex officio za žalobce vyhledávat námitky proti těmto závěrům žalovaného. Zjistit přesnou výši nákladů za prodané zboží nebyl správce daně povinen, tím spíše, když v dané věci neunesl žalobce důkazní břemeno. Žalobce byl správcem daně výzvou ze dne 11.7.2012, č.j. 123342/12/273930601412 (bod 4 odůvodnění této výzvy) vyzván k tomu, aby doložil údaje týkající se jednotlivých těchto obchodních případů, ten však důkazní břemeno neunesl, přičemž v odpovědi na tuto výzvu (evidovaná pod č. 15, 16, 17/12 – srov. čl. 648 daňového spisu) vyplývá, že není možné dohledat a spárovat jednotlivé prodejky v účetnictví s konkrétními zákazníky, což bylo nepochybně povinností žalobce v rámci zmíněného důkazního břemene. Byl to žalobce, kdo měl předložit důkazy, kde, kdy a za jakou cenu toto zboží zakoupil, a pokud v žalobě tvrdí, že se jednalo o jiné zboží (cyklozboží, součástky do jízdních kol, knihy, atd., či obecné tvrzení o tom, jak žalobce či jeho společníci ve snaze „vyhovět svým zákazníkům takové zboží, aby si sami sehnali, z vlastních finančních prostředků zakoupili, a společně ji žalobce jako soukromá osoba v jedné zásilce se zbožím prodaným ze sortimentu společnosti žalobci zaslat na dobírku poštou zákazníkovi“), tak takové tvrzení je ničím nepodložené a krajský soud jej považuje za zcela účelové. Rovněž ostatní námitky (uvedené v dalších částech žaloby, tj. II, III, V.) byly nedůvodné, přičemž tyto námitky byly uplatněny i stejným způsobem ve výše zmíněných případech u zdejšího soudu v rámci žaloby proti rozhodnutí, kterým byla doměřena společníkovi žalobce daň z příjmu za zmíněná období a jednalo se rovněž o uvedené nedostatky v účetnictví žalobce (k tomu srov. i rozsudky NSS ze dne 22.3.2017, č.j. 6Afs

102/2016-26, ze dne 23.11.2015, č.j. 6Afs 18/2015-32). Předně krajský soud nesdílí názor žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v důsledku toho, že ve Zprávě o daňové kontrole absentuje konkrétní vymezení pomůcek a konkrétní stanovení částky doměřované daně. Rozsudek NSS ze dne 12.12.2013, č.j. 7Afs 96/2013-34, na který se žalobce v žalobě odkazoval, tak tuto námitku uplatnil žalobce i v odvolání, přičemž se jí žalovaný zabýval v odstavci 65 (strana 24 žalovaného rozhodnutí). Z tohoto rozsudku NSS, aplikovaném žalobcem vyplývá, že daňová kontrola probíhala a byla ukončena ještě za účinnosti předchozího zákona o správě daní a poplatků, a tedy obsahové vymezení zprávy o daňové kontrole vycházelo z ust. § 16 odst. 1 ZSDP. V dané věci však byla daňová kontrola ukončena již za účinnosti daňového řádu, přičemž v dané věci byla daň stanovena podle pomůcek, nikoliv dokazováním zastřeným formálně-právním postupem jako ve výše uvedeném rozsudku NSS. Žalovaný správně poukázal v uvedené části odůvodnění svého rozhodnutí, že naopak „*stanovení daně podle pomůcek před ukončením daňové kontroly, tedy dříve než je postaveno najisto, že daňovou povinnost nebude možnost stanovit dokazováním, které má mít přednost, samo o osobě představuje vadu daňového řízení ....*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 16.12.2004, č.j. 3Afs 24/2004 – 55). Rovněž i z rozsudku NSS aplikovaném v žalovaném rozhodnutí, (ze dne 12.5.2005, č.j. 2Afs 190/2004-60) naopak vyplývá, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje souhrn pomůcek ani nevyčísluje, jaká daň by měla být daňovému subjektu na jejich základě stanovena, dodatečné platební výměry nejsou její součástí. Žalovaný správně poukázal na skutečnost, že „*těžištěm daňové kontroly je tedy proces dokazování a závěry o skutkových zjištěních, které správce daně z provedení důkazů dovodil.*“ Postup správce a zmíněný názor žalovaného je v souladu s právním názorem NSS vysloveném v jeho rozsudku ze dne 2.4.2014, č.j. 1Afs 20/2014-40, bod 3, přičemž ve všech napadaných dodatečných platebních výměrech správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tj. že doměřuje daň podle pomůcek a přitom odkázal na úřední záznam o použitých pomůckách (v daném případě se jednalo o úřední záznamy ze dne 26.7.2013, které se týkaly obou zdaňovacích období). Rovněž není důvodná námitka žalobce, že žalobce byl zkrácen na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, když v daném případě byly splněny podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu ke stanovení daně podle pomůcek, kdy žalobce porušil svou povinnost při dokazování, neunesl své důkazní břemeno a bez jeho součinnosti správce daně nemohl přesně stanovit daň, tedy stanovit daň dokazováním. Tvrzení žalobce o tom, že zasílal zákazníkům nejen své vlastní zboží, se jeví jako ryze účelové, pochybnosti správce daně byly natolik významné, že je nebylo možné hodnotit jako marginální. Ve vztahu k tvrzení žalobce o tom, že by žalobce zkrácen na procesních právech ve vztahu k výběru pomůcek konstatovat, že daňový subjekt nemá právo podílet se na výběru pomůcek (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15.2.2007, č.j. 11Ca 60/2005-32), tedy ani na výběru srovnatelných subjektů, jejich výběr však musí být řádně odůvodněn, což v daném případě tento požadavek byl splněn, jak vyplývá z odůvodnění žalovaného rozhodnutí a z jednotlivých platebních výměrů (srov. body 39 a násl. žalovaného rozhodnutí). Rovněž nelze přisvědčit žalobci ani v námitce, že šlo o kombinaci stanovení daně dokazování a podle pomůcek, správce daně využil poznatků z daňové kontroly a nezpochybněných částí účetnictví žalobce jako pomůcek při stanovení daně podle pomůcek v souladu s judikaturou správních soudu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.5.2005, č.j. 2Afs 190/2004, č. 675/2005 Sb. NSS).

V případě námitky žalobce o tom, že se neúčastnil některých svědeckých výpovědí, je třeba poukázat na skutečnost, že žalobce měl možnost se k svědeckým výpovědím vyjádřit, přičemž žalobce v žalobě neuvedl, jakým konkrétním způsobem měla mít tato údajná vada řízení vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí, když každá procesní vada nemusí mít vliv na

zákonnost rozhodnutí (k tomu rozsudek NSS ze dne 16.3.2005, č.j. 3Afs 46/2004-60, ze dne 28.4.2004, č.j. 7A 125/2001-39). Pochybnosti správce daně vznikly nikoliv pouze na základě podaných vysvětlení a provedených výsledků, ale zejména na základě předložených paragonů těmito osobami a rovněž na základě nesrovnalostí v účetnictví, přičemž k těmto zjištěním dospěl správce daně a potažmo žalovaný na základě údajů získaných od České pošty s. p.. Tvrzeň nemožnost žalobce účastnit se výsledků, stejně jako dalším žalobcem tvrzená údajná procesní pochybení (neúplná skutková zjištění), nemohla mít na takto vzniklé pochybnosti správce daně o úplnosti a věrohodnosti účetnictví vliv. Pochybnosti správce daně, které žalobce z důvodu neunesení svého důkazního břemene neodstranil, byly dostatečné k tomu, aby mu v daném případě byla stanovena daň podle pomůcek. Bylo prokázáno, že účetnictví neposkytovalo dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním, neboť nebylo dostatečně spolehlivé. Jestliže nemohla být daň stanovena dokazováním přesně, pak musela být stanovena náhradním způsobem, tedy podle pomůcek. V tom případě, se nemůže jednat o přesné stanovení daně, nýbrž o kvalifikovaný odhad. Ostatně ke stejným závěrům dospěl i NSS v obdobném případě, který se týkal daně z příjmu společníka žalobce, avšak zjištěné nedostatky v účetnictví žalobce a neunesení důkazního břemene měly stejný základ v obchodní činnosti žalobce (srov. zejména rozsudek NSS ze dne 23.11.2015, č.j. 6Afs 18/2015-32).

Proto i v tomto případě krajský soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel jí zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal.

Paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč, kterou požadoval žalovaný nelze žalovanému přiznat (srov. rozsudek NSS ze dne 11.8.2016, č.j. 10Afs 87/20015 – 30).

## **P o u č e n í :**

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Pardubicích dne 27. června 2017

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Mgr. Lucie Marešová