



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: J. P., D p, R,  
zastoupeného PKMK law&finance s. r. o., IČ 26411865, Jetelová 254/2,  
326 00 Plzeň,

proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043, Masarykova 427/31,  
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č.j. 23997/19/5300-22443-607102,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 6. 2019, č.j. 23997/19/5300-22443-607102, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč k rukám žalobcova zástupce PKMK law&finance s. r. o., IČ 26411865, Jetelová 254/2, Plzeň, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 14. 8. 2019, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č.j. 23997/19/5300-22443-607102 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo změněno 27 dodatečných platebních výměrů ze dne 13. 12. 2017 vydaných Finančním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) vztahujících se k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a zdaňovacím obdobím září 2012 až listopad 2014. Konkrétně se jednalo o

- dodatečný platební výměr č.j. 2019540/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2012 doměřena DPH ve výši 304 182 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 60 836 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019773/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2012 doměřena DPH ve výši 371 809 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 74 361 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019791/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2012 doměřena DPH ve výši 348 091 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 69 618 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019813/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období prosinec 2012 doměřena DPH ve výši 193 730 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 38 746 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019832/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období leden 2013 doměřena DPH ve výši 261 403 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 52 280 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019838/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období únor 2013 doměřena DPH ve výši 254 713 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 50 942 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019845/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období březen 2013 doměřena DPH ve výši 265 065 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 53 013 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019856/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období duben 2013 doměřena DPH ve výši 278 170 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 55 634 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019864/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období květen 2013 doměřena DPH ve výši 266 388 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 53 277 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019875/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2013 doměřena DPH ve výši 267 390 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 53 478 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019890/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2013 doměřena DPH ve výši 320 706 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 64 141 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019907/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období srpen 2013 doměřena DPH ve výši 310 899 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 62 179 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019918/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2013 doměřena DPH ve výši 294 474 Kč a uložena povinnost

uhradit penále ve výši 58 894 Kč,

- dodatečný platební výměr č.j. 2019930/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2013 doměřena DPH ve výši 469 555 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 93 911 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019942/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2013 doměřena DPH ve výši 451 587 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 90 317 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019992/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období prosince 2013 doměřena DPH ve výši 286 588 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 57 317 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020027/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období leden 2014 doměřena DPH ve výši 372 552 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 74 510 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020040/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období únor 2014 doměřena DPH ve výši 424 162 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 84 832 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020045/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období březen 2014 doměřena DPH ve výši 561 024 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 112 204 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020055/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 485 847 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 97 169 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020069/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období květen 2014 doměřena DPH ve výši 524 918 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 104 983 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020143/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 534 245 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 106 849 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020176/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2014 doměřena DPH ve výši 610 327 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 122 065 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020184/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 428 102 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 85 620 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020192/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2014 doměřena DPH ve výši 475 567 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 95 113 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020200/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2014 doměřena DPH ve výši 456 241 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 91 248 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020212/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2014 doměřena DPH ve výši 478 044 Kč a uložena povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

hradit penále ve výši 95 608 Kč.

2. Uvedené dodatečné platební výměry budou dále společně označovány jako „dodatečné platební výměry“).
3. Žalovaný jednotlivými výroky napadeného rozhodnutí snížil výši doměřené daňové povinnosti žalobci a výši penále za jednotlivá zdaňovací období. Daň žalobci byla doměřena postupem dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem. Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

### [II] Žaloba

5. Žalobce nejprve stručně shrnul průběh daňového řízení; vlastní žalobní námitky vyjevil v několika okruzích.
6. V prvním z nich namítal, že správce daně i žalovaný nedostatečně zjistili skutkový stav věci. Předmětem sporu byla přijatá zdanitelná plnění od společnosti VT IMPULS GROUP s. r. o., IČ 24290327 (dále jen „VT Impuls“ nebo „společnost VT Impuls“), a to ve zdaňovacích obdobích září 2012 až listopad 2014. Žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet DPH z daňových dokladů od uvedené společnosti. Správce daně dospěl k závěru, že doklady nemohou dostačujícím způsobem prokázat uskutečnění plnění. Žalobce uvedl, že dne 1. 5. 2012 uzavřel se společností VT Impuls rámcovou smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo provádění díla na základě žalobcovy objednávky. Předmětem smlouvy (dle žalobce) mělo být provádění služeb smontováním výrobků dle konkrétních požadavků žalobcových odběratelů specifikovaných při konkrétních objednávkách. Dále měl žalobce uzavřeny rámcové smlouvy se svými odběrateli, kteří žalobci měsíčně vystavovali objednávky na zhotovení díla – montáže výrobků. Dle žalobce, správce daně i žalovaný v průběhu daňového řízení vycházeli z nepodložené domněnky, že se mělo jednat o dodání výrobků, a dále z domněnky, že žalobce byl v příslušných zdaňovacích obdobích registrovanou agenturou práce a k realizaci činností pro své odběratele využíval služeb dodavatele VT Impuls. Vzhledem k tomu, že žalobce disponoval příslušným živnostenským oprávněním, mohl činnost ve prospěch svých odběratelů realizovat i bez pracovní agentury. Žalovaný tím, že napadeným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry, potvrdil, že správce daně nesprávně zjistil skutkový stav věci. Žalovaný zjistil, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nedisponoval takovými lidskými zdroji, aby byl schopen realizovat uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch svých odběratelů. Z tohoto důvodu přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Správce daně v doplnění odvolacího řízení vyhledal subjekty provozující obdobnou činnost jako žalobce, tj. v oblasti zprostředkování práce a poskytování služeb, a zjištěné údaje využil jako pomůcky pro stanovení daně na vstupu. Takový postup byl dle žalobce v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu, neboť pouhé platné oprávnění v oblasti zprostředkování práce a služeb nemůže znamenat, že žalobce tuto činnost vykonával.
7. Nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu žalobce spatřoval i v tom, že správce daně ověřoval existenci zaměstnanců společnosti VT Impuls dožadáním toliko vůči Všeobecné zdravotní pojišťovně, někteří zaměstnanci VT Impuls však mohli být registrováni u jiné zdravotní pojišťovny. Dále, někteří zaměstnanci VT Impuls mohli činnost vykonávat na základě dohody o provedení práce. V rámci obchodního styku nebylo žalobcovou

povinností ověřovat plnění povinností společnosti VT Impuls v podobě kontrolování pracovních povolení jejich zaměstnanců či jejich přihlášení ke zdravotnímu pojištění. Nepravdivým bylo tvrzení správce daně, že společnost VT Impuls nereagovala na výzvu správce daně. Svědek Ing. M. totiž vypověděl, že osobně jednal se správcem daně, a ten to potvrdil.

8. Dále se žalobce věnoval otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce splnil svou důkazní povinnost tím, že správci daně i žalovanému předložil přijaté faktury, evidence pro daňové účely, bankovní výpisy, e-mailovou korespondenci k obchodnímu případu a listiny označené jako podklad k fakturaci. Podklady k fakturaci byly dle žalobce vyhodnoceny jako důkazy osvědčující uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu tvrzeném žalobcem.
9. Žalobce dále namítal, že daňové orgány nebyly oprávněny klást k jeho tíži nekontaktnost společnosti VT Impuls v roce 2015, když s touto společností obchodoval v letech 2012 - 2014 (v této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 180/2014-24; zřejmě se mělo jednat o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014-21 – pozn. soudu), resp. namítal, že neprověřovaly existenci plzeňské provozovny této společnosti.
10. Žalobce namítal i to, že výzva ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00652-402091, byla nezákonná, nelogická a nesplnitelná. Žalobce tvrdil, že správce daně touto výzvou nepožadoval prokázat konkrétní skutečnost, nýbrž v rámci odvolacího řízení požadoval prokázat nárok na odpočet DPH v plném rozsahu. Žalobce však měl za to, že žalovanému předložil kompletní auditní stopu obchodního případu.
11. Žalobce dále brojil proti hodnocení bezhotovostních plateb společnosti VT Impuls provedenému daňovými orgány. Dle žalobce je to právě bezhotovostní úhrada závazku, která je lépe zmapovatelná, a nelze žalobci klást k tíži, že VT Impuls vybírala úhrady v hotovosti, neboť v této době již nakládala se svým majetkem.
12. Žalobce rovněž tvrdil, že správce daně provedl druhý výslech svědka T. až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Výslech byl navíc účelově dezinterpretován, svědek T. se sice česky dorozumí, nicméně jako cizinec nedokáže své odpovědi správně formulovat. Došlo tak k porušení § 8 daňového řádu, neboť důkazní prostředky nebyly hodnoceny v jejich vzájemné souvislosti. Žalobce dále tvrdil, že i výslech svědka Ing. M. byl proveden až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Svědek Ing. M. měl být s žalobcovou věcí obeznámen, popřel tvrzení správce daně, že by se mu neprokázal průkazem totožnosti. Z otázek pokládaných správcem daně svědkovi M. se dle žalobce podávalo, že správce daně považoval za předmět plnění dodání výrobků, nikoliv poskytování služby montáže. Správce daně v této souvislosti neunesl jej tížící důkazní břemeno, neboť v rámci řízení vycházel z nepodložené domněnky, že žalobce od společnosti VT Impuls nakupoval hotové výrobky.
13. Žalobce rovněž brojil proti tomu, že správce daně v průběhu místních šetření formalizovaných v protokolech č.j. 240445/16/2312-00562-402091, č.j. 209694/16/2312-00562-402091 a č.j. 6121/16/2312-00562-402091, pokládal otázky třetím osobám, pročež se jednalo o zastřený výslech svědků, jemuž žalobce nemohl být přítomen. Žalovaný neměl pravdu, když tvrdil, že zjištěné skutečnosti nebyly hodnoceny v žalobcův neprospěch, neboť se týkaly nezpochybněných uskutečněných zdanitelných plnění žalobcem ve prospěch jeho odběratelů. Správce daně totiž vycházel z některých odpovědí odběratelů

žalobce stran pohybu žalobcových zaměstnanců. K odstranění této procesní vady měl přistoupit žalovaný v průběhu odvolacího řízení a měl provést výslechy svědků dle § 96 daňového řádu.

14. V dalším okruhu žalobních námitek žalobce brojil proti zvolenému způsobu stanovení daně. Dle žalobce nebyly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, neboť žalobce předložil správci daně v průběhu daňového řízení celou řadu důkazních prostředků, jimiž prokázal svůj nárok na odpočet DPH. Další vadu stran užití pomůcek žalobce spatřoval v tom, že správce daně použil zákonem nedovolené stanovení daně prostřednictvím pomůcek vedle neuznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný uložil správci daně toto procesní pochybení napravit a doplnit odvolací řízení ve věci přijatých zdanitelných plnění od dodavatele VT Impuls.
15. Žalobce dále namítal, že při stanovení daně prostřednictvím pomůcek nedošlo ze strany daňových orgánů k vybrání srovnatelných daňových subjektů. Jako srovnatelné daňové subjekty byly zvoleny subjekty vykonávající činnost zprostředkování zaměstnání, ač žalobce tvrdil, že jím vykonávanou ekonomickou činností byl nákup a prodej služeb montáže výrobků. Postupem daňových orgánů tak nebyla daň správně zjištěna (ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu), a zároveň bylo žalobci odepřeno právo na odpočet DPH (zde žalobce opět odkázal na rozsudek kasačního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014-21).
16. Žalobce dále daňovým orgánům vytýkal zmatečnost jimi zvolených postupů. Správce daně postupoval chybně, když ve vztahu k žalobcem vykonávané hostinské činnosti měl DPH za příslušná zdaňovací období stanovit prostřednictvím pomůcek a ve vztahu k druhé žalobcově ekonomické činnosti prostřednictvím dokazování. Žalovaný se pokusil tento nedostatek odstranit v průběhu odvolacího řízení prostřednictvím výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00652-402091, tu však žalobce považoval za účelovou a nezákonnou. Žalobce této výzvě rovněž nemohl vyhovět, neboť byla učiněna po proběhnutí daňové kontrole (trvajících několik měsíců), a žalobci byla určena lhůta ke splnění povinnosti výzvou stanovené pouze v délce 15 dnů. Rovněž bylo dle žalobce otázkou, jak této výzvě rozumět, když mu již byla stanovena daň prostřednictvím pomůcek. S ohledem na nezákonnou kombinaci vzájemně nekompatibilních postupů co do doměření daně žalobce nemohl realizovat svá práva a plnit své povinnosti, když mu nebylo zřejmé, jaké postupy v dané chvíli správce daně používá. O nesprávnosti tohoto postupu svědčilo dle žalobce rovněž to, že ze spisu nebyl patrný okamžik splnění podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Takový okamžik se musí vztahovat k celé ekonomické činnosti žalobce a celé dani.
17. Nezákonnost, ba dokonce nicotnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřoval v tom, že žalovaný spojil řízení o jednotlivých žalobcových odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Dle žalobce není možné spojit celá jednotlivá řízení a pro různá řízení provádět celé společné postupy (žalobce v této souvislosti odkázal na komentář k daňovému řádu od autorů Lichnovský O. a kol., C. H. Beck, 1. vydání, 2010). Ve zdaňovacích obdobích září 2012 až prosinec 2012 vůbec nenastaly skutečnosti, které měly být předmětem dokazování dle výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00652-402091. Žalobce totiž v těchto zdaňovacích obdobích netvrdil, že pracoval pro společnost BORGERS CS spol. s r. o., přesto byl k prokázání této skutečnosti vyzván. Spojení jednotlivých řízení o žalobcových odvoláních mělo za následek rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu totiž nebylo vůbec patrné, jaký skutkový stav a v jakém řízení byl

správce daně zjištěn, a kdy a jak bylo rozhodnuto o konkrétním způsobu stanovení daně. Žalobce rovněž tvrdil, že nevěděl, jak postupovat v případě podání žaloby jen proti jednomu dodatečnému platebnímu výměru, jaká by v takovém případě byla skutková zjištění.

18. Žalobce brojil rovněž proti žalovaným použitým pomůckám. Žalobcova ekonomická činnost spočívala v nákupu a prodeji služeb, v rámci dokazování nevznikly pochybnosti, že by žalobce služby prováděné ve prospěch svých odběratelů realizoval vlastními zaměstnanci, neboť žádné neměl. Srovnatelnými daňovými subjekty tedy nemohly být takové subjekty, které mají vlastní zaměstnance. U takových subjektů totiž zásadní část nákladů tvoří mzdy a tyto mzdové náklady se nijak neprojeví na možnosti odpočtu DPH. Takové subjekty mají minimum nákladů, u nichž je možno odečíst daň na vstupu. U takových subjektů může procento nákladů, z nichž lze uplatnit DPH na vstupu, dosahovat žalovaným předpokládané hodnoty 5 - 8 %. Žalobce však veškeré služby, které následně prodával svým odběratelům, nakupoval od třetích osob, tyto vstupy tedy byly podrobeny DPH, a tvořily tak vyšší poměr přijatých plnění k uskutečněným plněním, než byl poměr uvedený na str. 40 a 41 napadeného rozhodnutí. Daňovými orgány tak byly nesprávně vybrány srovnatelné daňové subjekty. Postupem daňových orgánů tak téměř došlo k dvojímu vybrání daně – jednou z objemu tržeb tvrzených žalobcem a jednou z tržeb tvrzených dodavateli žalobce.
19. Žalobce rovněž poukázal na to, že správce daně u něho prováděl i daňovou kontrolu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 a žalobcova tvrzení ve vztahu k jeho nákladům uznal za prokázaná. Tatáž skutečnost nemůže být dle žalobce hodnocena různě, náklad ve smyslu daně z příjmů a plnění přijaté na vstupu ve smyslu DPH mají obsahově shodný význam. Pokud tedy správce daně uznal za prokázané žalobcovy náklady, nemohl v jiném řízení tvrdit, že k pořízení zboží nikdy nedošlo.
20. Konečně, žalobce namítal i to, že žalovaný měl dodatečné platební výměry zrušit. Správce daně totiž dle žalobce zkombinoval postupy ke stanovení daně v podobě dokazování a pomůcek, přičemž tato vada byla v odvolacím řízení neodstranitelná.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh daňového řízení. Uvedl, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích vykonával dvě zcela odlišné ekonomické činnosti – stravovací služby a služby související s provozováním průmyslové činnosti.
22. K žalobní námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný odkázal na body [31] až [59] napadeného rozhodnutí. Žalovaný hodnotil předložené důkazní prostředky náležitě dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Pochybnosti ve vztahu k rozsahu a předmětu přijatých zdanitelných plnění poskytnutých žalobci dodavatelem VT Impuls nebyly předloženými důkazními prostředky odstraněny. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že deklarovaná plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladech, tedy společnost VT Impuls, v deklarovaném období, rozsahu a za deklarované částky. Žalobcem předložené přijaté daňové doklady proto nebylo možno využít ani jako pomůcky ke stanovení odpočtu DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. Žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch jeho odběratelů správce daně nezpochybnil, přičemž byly využity jako pomůcky.
23. Ve vztahu ke stravovacím službám žalovaný uvedl, že žalobce nezahrnul do evidencí pro účely DPH veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z provozování restaurace, čímž došlo ke

zpochybnění žalobcem vedeného účetnictví, evidence pro účely DPH a správnosti jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobce nesplnil své povinnosti v takovém rozsahu, že daň nebylo lze spolehlivě stanovit dokazováním. Správce daně tak přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Ve vztahu k stravovacím službám mohl správce daně jako pomůcky využít doklady o přijatých zdanitelných plněních. Žalovaný považoval za zásadní to, že žalobce v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům nebrojil proti stanovení daně prostřednictvím pomůcek ve vztahu k stravovacím službám. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobce, že bylo jeho povinností najisto zjistit skutkový stav věci (v této souvislosti odkázal na judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a daňové orgány – rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86, a ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013-37). Žalovaný uvedl, že správce daně unesl jej tížící důkazní břemeno zasláním tří výzev k prokázání skutečností žalobci (jednalo se o výzvu ze dne 7. 12. 2015, č.j. 1644763/15/2312-00561-402428, vztahující se k provozu restaurace, o výzvu ze dne 2. 11. 2015, č.j. 1731342/15/2312-00561-402428, vztahující se k činnosti poskytování průmyslových služeb, a o již zmíněnou výzvu ze dne 21. 5. 2018).

24. Stran nesprávného hodnocení svědecké výpovědi svědka Ing. M. žalovaný odkázal na body [42], [48], [49] a [51] napadeného rozhodnutí. Odmítl, že by tuto svědeckou výpověď hodnotil tendenčně. Správce daně nečinil žalobce odpovědným ani za nekontaktnost dodavatele VT Impuls v době konání daňové kontroly, pouze ji osvědčil jako jednu z okolností, kterou při správě daní zjistil, a proto k ní dle § 8 daňového řádu přihlédl. Ve vztahu k místním šetřením žalovaný odkázal na bod [88] napadeného rozhodnutí a uvedl, že se týkala nezpochybněných žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění.
25. Ve vztahu k námitkám o nedodržení podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek žalovaný nejprve vymezil zákonné podmínky pro stanovení daně tímto způsobem. Dále uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o správné výši přijatých i uskutečněných zdanitelných plněních, neboť žalobce nezahrnul do svých evidencí pro účely DPH veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z provozování restaurace a byla zpochybněna průkaznost a úplnost jeho účetnictví i evidence pro účely DPH, a dále bylo zjištěno, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel VT Impuls v deklarovaném období, rozsahu a za deklarované částky. Z těchto důvodů nebylo možno stanovit daň dokazováním (dále žalovaný odkázal na body [63] až [78] napadeného rozhodnutí).
26. Žalovaný uvedl, že daň byla stanovena výlučně prostřednictvím pomůcek. Ve výročí všech dodatečných platebních výměrů byl uveden odkaz na § 98 odst. 1 daňového řádu, i v bodě [71] napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že způsoby stanovení daně nelze kombinovat.
27. Stran tvrzení o chybné volbě pomůcek žalovaný uvedl, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal svá tvrzení. Zdůraznil, že je zcela na úvaze správce daně, jaké pomůcky zvolí, pokud je zabezpečen dostatečný zdroj informací pro tento způsob stanovení daně. Jelikož žalobce pochybil ve svých povinnostech, musí nést následek v podobě stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Pomůckami nebude daň nikdy stanovena přesně, neboť jde o kvalifikovaný odhad. Pomůcky nesmí být zcela nepřiměřené a výsledná výše daně nesmí vycházet ze zjevně nesprávných údajů, nesmí obsahovat početní chyby a nesmí odporovat elementárním zásadám logického myšlení. Ve vztahu k hostinské činnosti,

žalobce použité pomůcky nerozporoval. Co se týkalo služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti, žalovaný uvedl, že pro stanovení daně z uskutečněných zdanitelných plnění byly jako pomůcky využity v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu důkazní prostředky nezpochybněné správcem daně. Pro přijatá zdanitelná plnění pak byly jako pomůcky využity srovnatelné daňové subjekty vykonávající stejnou činnost jako žalobce [dle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Správce daně aplikoval rovněž § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu, kdy vlastními výpočty zjistil poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění u srovnatelných daňových subjektů. Žalovaný v odvolacím řízení seznámil žalobce se změnou právního názoru spočívající v zohlednění daně na vstupu v případě přijetí služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti, neboť ze spisového materiálu bylo zřejmé, že žalobce nemohl uskutečnit zdanitelná plnění na výstupu, aniž by zdanitelná plnění přijal. Žalovaný proto seznámil žalobce s hodnocením předložených důkazů včetně hodnocení, proč nebyly přijaté daňové doklady vystavené společností VT Impuls použity jako pomůcka. Žalobce byl dle žalovaného v příslušných zdaňovacích obdobích registrovanou agenturou práce a k realizaci smluvních činností pro své odběratele dodával pracovníky vykonávající u nich průmyslové činnosti. Správce daně proto v doplnění odvolacího řízení vyhledal subjekty provozující obdobnou činnost jako žalobce, tj. v oblasti zprostředkování práce a poskytování služeb, a zjištěné údaje použil jako pomůcky pro stanovení daně na vstupu v souvislosti s ekonomickou činností žalobce poskytování pracovníků v oblasti průmyslových služeb a výši nároku na odpočet stanovil dle čtyř srovnatelných subjektů vykonávajících činnost agentury zprostředkující zaměstnání.

28. K námitce, že žalobce neprodával vlastní výrobky vyrobené jeho zaměstnanci, žalovaný uvedl, že jako srovnatelné subjekty nebyli vybráni výrobci průmyslových výrobků, nýbrž agentury zprostředkovávající dodání pracovníků v průmyslové oblasti. Pomůcky tak byly zcela přiměřené a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.
29. Dále žalovaný uvedl, že pro spojení 27 zdaňovacích období do jednoho rozhodnutí o odvolání je dána opora v § 7 odst. 2 daňového řádu. Žalobcova práva v této souvislosti nijak krácena nebyla, neboť žalovaný ve výrokové části napadeného rozhodnutí přehledně uvedl, jak snížil žalobcovu daňovou povinnost pro každé jednotlivé zdaňovací období samostatným výrokem.
30. Konečně, k námitce, že správce daně v případě daně z příjmů fyzických osob dospěl k jiným závěrům než v případě DPH, žalovaný uvedl, že se jedná o dvě různé a rozdílně konstruované daně, a proto nelze závěry učiněné v jednom daňovém řízení o jedné dani automaticky aplikovat v řízení o jiné dani. Navíc ani v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob správce daně nedospěl k jiným závěrům, neboť za příslušná zdaňovací období byla daň z příjmů fyzických osob žalobci stanovena taktéž prostřednictvím pomůcek, když žalobce neprokázal deklarovaná plnění od společnosti VT Impuls.
31. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

#### [IV] Replika žalobce

32. Žalobce v replice zdůraznil, že v příslušných zdaňovacích obdobích byl registrovanou agenturou práce, nicméně tuto činnost nevykonával a neměl žádné zaměstnance. Jeho ekonomická činnost spočívala v nákupu a následném prodeji služeb. Žalovaný proto pochybil při výběru srovnatelných daňových subjektů. Jako ekonomická činnost žalobce

bylo v průběhu daňového řízení považováno dodání výrobků, při stanovení daně dle pomůcek však byly jako srovnatelné subjekty využity subjekty vykonávající činnost v oblasti zprostředkování zaměstnání. Nad rámec uvedeného pak žalobce pouze stručně zopakoval žalobní argumentaci.

#### [V] Posouzení věci soudem

33. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
34. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
35. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
36. Žaloba je důvodná.
37. Soud zjistil z obsahu správního spisu následující významné skutečnosti. Dne 8. 9. 2015 byla u žalobce protokolem č.j. 1557924/15/2312-00562-402091 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2014. Žalobce v tomto protokolu sdělil, že předmětem jeho ekonomické činnosti byl provoz restaurace a provoz agentury pro zprostředkování práce. V průběhu daňového řízení (odpověď na výzvu správce daně č.j. 1644763/15/2312-00561-402428) žalobce toto tvrzení upravil, když uvedl, že agenturu práce neprovozoval. Žalobce k prokázání vlastních daňových tvrzení (nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VT Impuls) předložil správci daně přijaté faktury, objednávky, předávací protokoly a rámcovou smlouvu o dílo uzavřenou mezi ním a společností VT Impuls. Správce daně výzvou č.j. 1731342/15/2312-00562-402091 vyzval žalobce k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH, konkrétně k prokázání, že plnění uvedená na žalobcem předložených daňových dokladech od společnosti VT Impuls byla uskutečněna osobou uvedenou na daňových dokladech, a že skutečně došlo k realizaci (přijetí) deklarovaných plnění, neboť prozatím předložené důkazní prostředky byly nekonkrétní. Správce daně v poučení této výzvy upozornil žalobce na možnost stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Dále, výzvou č.j. 1644763/15/2312-00561-402428 správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností týkajících se provozu hostinské činnosti. Žalobce totiž správci daně nepředložil účetní evidenci skladových zásob, ani evidenci stavu a pohybu zboží, ani evidenci tržeb. Rovněž v této výzvě správce daně žalobce poučil o možnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
38. Správce daně provedl v průběhu daňového řízení tři místní šetření u žalobcových odběratelů (protokoly č.j. 240445/16/2312-00562-402091, č.j. 209694/16/2312-00562-402091 a č.j. 6121/16/2312-00562-402091). Na základě skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení vydal správce daně zprávu o daňové kontrole č.j. 1777977/17/2312-00562-402091. V ní uvedl, že s ohledem na nesplnění žalobcových povinností v souvislosti s dokazováním bylo nutné stanovit daň podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Následně správce daně vydal 27 dodatečných platebních výměrů, kdy daň za příslušná zdaňovací období doměřil žalobci prostřednictvím pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobce podal proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání. Správce daně doplnil dle § 113 odst. 2 daňového řádu daňové řízení (viz písemnost řídicí úrovně Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č.j. 536333/18/3200-11440-

401706). Výzvou č.j. 1152854/18/2312-00562 správce daně vyzval žalobce k prokázání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti VT Impuls z hlediska jeho předmětu a rozsahu deklarovaného na daňových dokladech. V průběhu odvolacího řízení bylo zjištěno, že správce daně nepřihlédl k výhodám plynoucím žalobci ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Těmi byla skutečnost, že žalobce by nebyl schopen realizovat zdanitelná plnění bez přijatých zdanitelných plnění, neboť nedisponoval takovými lidskými zdroji, aby mohl sám zajistit provedení prací, tedy uskutečnit zdanitelná plnění na výstupu ve prospěch svých odběratelů. Správce daně v průběhu odvolacího řízení proto navrhl, a žalovaný se s tím ztotožnil, aby tato skutečnost byla vůči žalobci zohledněna. Došlo tedy ke stanovení daně na vstupu prostřednictvím pomůcek za využití srovnatelných subjektů vykonávajících obdobnou činnost, tedy činnost v oblasti zprostředkování práce a poskytování služeb. Po žalobcově reakci na výzvu č.j. 1152854/18/2312-00562 správce daně postoupil spis žalovanému k vyřízení jednotlivých odvolání. Přípisem č.j. 50300/18/5300-22443-607102 žalovaný seznámil žalobce (ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu) se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

39. Při posouzení žaloby soud vyšel z následující právní úpravy.
40. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
41. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí: *„Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*
42. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí: *„Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*
43. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daně 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.“*
44. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu platí: *„Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“* Ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu demonstrativně vymezuje, co může být pomůckou pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
45. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí: *„Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“*
46. Soud uvážil o jednotlivých žalobních námitkách následovně.
47. Žalobce tvrdil, že správce daně se dopustil v daňovém řízení procesního pochybení, když doměřil daň za příslušná zdaňovací období kombinací dvou různých postupů, a sice dokazováním, a zároveň prostřednictvím pomůcek.

48. Tého žalobní námitce soud nemohl přisvědčit.
49. Správce daně ve výroku všech 27 dodatečných platebních výměrů výslovně uvedl, že daň byla doměřena podle pomůcek podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 daňového řádu. Správce daně tak postupoval v souladu s § 98 odst. 1 věta poslední daňového řádu [k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č.j. 10 Afs 371/2017-69, bod 65: *„Pokud se správce daně rozhodne stanovit daň podle pomůcek, je povinen tento postup stanovení daně uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu).“*]. V bodu [79] napadeného rozhodnutí žalovaný rovněž uvedl, že *„podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, neboť odvolateli (= žalobci) nebylo možné v důsledku nesplnění povinností při dokazování stanovit daňovou povinnost dokazováním na základě důkazů, ale podle pomůcek.“* Konečně pak v bodech [57] - [62] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, jaké konkrétní pomůcky pro stanovení daně využil a provedl rovněž výpočet konečné výše žalobcovy daňové povinnosti. Současně pak v bodě [71] napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„při stanovení daně za použití pomůcek platí princip, že nelze kombinovat způsob stanovení daně. Nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a jiné, pro absenci důkazů, stanovit pomůckami.“* Nepřípustnost kombinace výše zmíněných postupů při stanovení daně odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č.j. 2 Afs 25/2003-88, ze dne 15. 5. 2012, č.j. 2 Afs 8/2012-25, či ze dne 27. 2. 2019, č.j. 6 Afs 270/2018-22, bod [10]). S ohledem na výše uvedené soud nemá pochybnosti o tom, že žalobcová daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období nebyla stanovena kombinací dvou různých postupů, nýbrž toliko prostřednictvím pomůcek.
50. Pokud žalobce konkrétně poukazoval na to, že správce daně po provedeném dokazování konstatoval, že neuzná určité nároky na odpočet DPH (žalobce odkázal na třetí odstavec na str. 38 zprávy o daňové kontrole), uvádí k tomu soud následující. Předmětné neuznané odpočty na DPH se týkaly přijatých zdanitelných plnění od dodavatele VT Impuls. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu je správce daně při stanovení daně podle pomůcek povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Takovou výhodou může být i odpočet DPH, pokud daňový subjekt prokáže splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č.j. 5 Afs 162/2006-114; publ. pod č. 1223/2007 Sb. NSS). Žalobce v jím podaných daňových přiznáních nárok na odpočet uplatnil. Správce daně výzvou ze dne 2. 11. 2015, č.j. 1731342/15/2312-00562-402091, vyzval žalobce k prokázání tvrzeného nároku na odpočet DPH, konkrétně, zda plnění, ve vztahu k nimž byl uplatněn nárok na odpočet DPH, byla uskutečněna deklarovaným dodavatelem, a zda k nim skutečně došlo. V rámci doplnění odvolacího řízení správce daně opětovně vyzval žalobce (výzva ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00562-402091) k prokázání nároku na odpočet DPH, konkrétně k prokázání předmětu a rozsahu deklarovaného plnění od dodavatele VT Impuls. Na rozdíl od žalobce, soud v tomto postupu správce daně nespátřuje kombinaci postupů vedoucích ke stanovení daně v podobě dokazování a pomůcek, nýbrž poskytnutí prostoru k prokázání nároku na odpočet DPH tak, aby k tomu mohlo být přihlédnuto jako k výhodě pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Ani v tomto ohledu tedy soud nepřisvědčil žalobci, že by v jeho věci bylo kombinováno vícero způsobů stanovení daně.
51. Proto byla nedůvodná i námitka, že žalobce nevěděl, jak podat proti dodatečným platebním výměrům odvolání, neboť daňový řád obsahuje specifické postupy odvolacího orgánu v případě odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

Z dodatečných platebních výměrů totiž bylo zcela zřejmé, že výše žalobcovy daňové povinnosti byla stanovena toliko prostřednictvím pomůcek.

52. Na tomto místě tedy lze učinit dílčí závěr, že daň za všechna zdaňovací období byla žalobci stanovena prostřednictvím pomůcek, nikoliv jejich kombinací s dokazováním.
53. Dle žalobce dále nebyly splněny podmínky pro zvolený způsob stanovení daně, neboť žalobce po celou dobu daňového řízení předkládal daňovým orgánům důkazní prostředky, jimiž prokázal nárok na odpočet DPH.
54. Soud tuto žalobní námitku shledal důvodnou a přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost (pro nedostatek důvodů) stran naplnění důvodů pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Napadené rozhodnutí nebylo z hlediska této žalobní námítky způsobitelné soudního přezkumu (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84; publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS, bod [15]).
55. Jak uvedl žalovaný v bodě [1] napadeného rozhodnutí, žalobce v rozhodných zdaňovacích obdobích vykonával dvě zcela odlišné ekonomické činnosti – stravovací služby a služby související s provozováním průmyslové činnosti. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce nezahrnul do evidence pro účely DPH veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z provozování restaurace, zároveň neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti VT Impuls v jejich předmětu a rozsahu. Na základě těchto skutečností daňové orgány dopěly k závěru, že žalobce nesplnil povinnosti spojené s dokazováním v takovém rozsahu, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, ale bylo nutno přistoupit ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Ve vztahu k ekonomické činnosti v podobě provozování restaurace neměl žalobce námitek vůči způsobu stanovení daně; brojil pouze proti závěru o neprokázání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VT Impuls.
56. Změnou způsobu stanovení daně z dokazování na pomůcky se ve své rozhodovací praxi opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 11. 11. 2020, č.j. 1 Afs 205/2020-45, komplexním způsobem shrnul závěry rozhodovací praxe týkající se přechodu ze způsobu stanovení daně dokazováním na pomůcky. V bodech [35] - [38] tohoto rozsudku kasační soud uvedl: *„Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především vlastním účetnictvím (daňovou evidencí) a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86). Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila způsobem deklarovaným na těchto dokladech (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č.j. 8 Afs 54/2008-68, či ze dne 28. 2. 2006, č.j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví (evidenci), či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví (evidence) ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá*

tvrzení korigoval, a tak pochybnosti správce daně věrohodně vyvrátil. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, resp. evidenci (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). I nedostatky v účetnictví (evidenci) je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. [...] Stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti procesního postupu stanovení daně dokazováním. Pokud však nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu [n]esplní-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. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č.j. 9 Afs 19/2012-35).“ V bodech [41] a [42] téhož rozsudku kasační soud konstatoval: „Otázkou, v jakých situacích je třeba stanovit daň podle pomůcek, resp. kdy už nelze stanovit daň primárním způsobem – dokazováním, se zabýval rozšířený senát v již zmíněném usnesení č.j. 4 Afs 87/2015-29. Konkrétně měl zodpovědět, zda je důsledkem nesplnění povinností daňovým subjektem při dokazování (neunesením důkazního břemene) sensu stricto vždy stanovení daně dle pomůcek či lze i za této situace (v tehdy posuzované věci ztráta veškerého účetnictví daňového subjektu) stanovit daň dokazováním. Otázka předkládajícího senátu směřovala k určení míry průkaznosti účetnictví daňového subjektu, která je ještě dostatečná ke stanovení daně pomocí dokazování (v tehdy řešené věci nebylo prokázáno více než 60 % přijatých zdanitelných plnění). Rozšířený senát na rozdíl od předkládajícího čtvrtého senátu neshledal, že by v této otázce existovala rozporná judikatura. Uvedl: [...] [p]ro 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. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje: ‚Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, a nebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.‘ Rozšířený senát tedy zdůraznil, že nelze stanovit obecné pravidlo pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek, a není tak ani možné určit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví (daňové evidence) lze tento náhradní způsob stanovení daně použít.“ V bodech [58] a [59] téhož rozsudku pak byla dosavadní praxe Nejvyššího správního soudu shrnuta následovně: „Zároveň nebyla zpochybněna či překonána ani dosavadní judikatura, podle které lze přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek toliko v situaci, v níž byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence) a jeho vypovídací hodnota jako celku (č.j. 5 Afs 129/2006-142), resp. pokud je intenzita pochybností v takovém rozsahu, že zatemní obraz hospodaření

daňového subjektu (viz rozsudky č.j. 9 Afs 30/2008-86). Tyto, jak krajský soud uvádí, přísné podmínky na přechod ke stanovení daně pomůckami, jsou tedy stále platné, a daňové orgány (a posléze i soudy) je musí při své rozhodovací činnosti plně respektovat. To je ostatně patrné i z výše uvedené judikatury, která tyto podmínky rovněž akcentovala, byť se může zdát, že v jednotlivých případech byla skutečnost, zda zpochybněná část účetnictví (daňové evidence) představuje jeho „podstatnou“ část, resp. zda zatemňuje obraz hospodaření daňového subjektu, vykládána různě. Zároveň, jak již soud zdůraznil výše, je třeba vycházet ze závěru rozšířeného senátu, podle kterého nelze konkrétně stanovit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví (evidence) lze přistoupit ke stanovení daně pomůckami, a je tedy nutné vždy posuzovat konkrétní okolnosti daného případu (viz usnesení č.j. 4 Afs 87/2015-29). Nelze tak zcela zobecnit, v jakých situacích již nelze stanovit daň dokazováním a je již nutno přejít na náhradní stanovení daně, tj. podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“.

57. V případě stanovení daně prostřednictvím pomůcek se rovněž zásadně limituje okruh potenciálních námitek daňového subjektu. Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem. Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: *a)* může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo *b)* může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, bod [25] a [37]; nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103). Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek. V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č.j. 8 Afs 29/2014-77, bod [35]).
58. Ze shora uvedeného tedy pro projednávanou věc vyplývá, že daňové orgány byly oprávněny stanovit daň prostřednictvím pomůcek namísto dokazování tehdy, pokud jimi vyjádřené pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti účetnictví žalobce a jím vedených jiných povinných evidencí byly takového rozsahu, že zatemnily obraz o hospodaření daňového subjektu (= žalobce).
59. Žalovaný v bodech [63] - [79] napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce nesplnil své povinnosti v souvislosti s dokazováním takovým způsobem, že je nutno stanovit daň prostřednictvím pomůcek. Ve vztahu k hostinské činnosti, žalobce dle žalovaného nezahrnul do výnosů veškeré příjmy, které byly předmětem daně, byl proto správcem daně vyzván k doložení rozdílu v obchodní přírážce vypočtené správcem daně. Žalobce však tento rozdíl nevysvětlil, nedoložil ani důkazní prostředky jako skladovou evidenci příjemky a výdeje, či výstupy z počítačového programu svědčící o správnosti výše vykázaných tržeb z provozu restaurace a bowlingu, aby bylo možno jednoznačně ověřit správnost vykázaných tržeb (takové evidence žalobce dle zjištění správce daně vedl). V bodě [70] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce při dokazování jím tvrzených skutečností v rámci poskytování hostinské činnosti nesplnil svoji zákonnou povinnost a v důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním. Proto správce daně přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Stran doměření daně

prostřednictvím pomůcek ve vztahu k hostinské činnosti neměl žalobce námitek. Z toho tak mělo být zřejmé, že podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek byly splněny. Z bodu [73] napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že jako pomůcku chtěl správce daně využít žalobcem předložené daňové doklady od společnosti VT Impuls, to však s ohledem na pochybnosti o předmětu a rozsahu deklarovaného plnění poskytnutého společností VT Impuls žalobci, resp. o tom, zda deklarovaná plnění byla uskutečněna tímto dodavatelem, nebylo možné.

60. Z uvedených závěrů vyjevených v napadeném rozhodnutí lze jednoznačně dovodit, že důvodem pro přechod ze způsobu stanovení daně dokazováním na stanovení daně prostřednictvím pomůcek byla pro správce daně skutečnost, že žalobce nesplnil své povinnosti v souvislosti s dokazováním ve vztahu k hostinské činnosti. Na tomto místě je však nutno připomenout, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích vykonával dvě ekonomické činnosti - hostinskou činnost a činnost spočívající v poskytování služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti. Dle názoru soudu proto byly daňové orgány před tím, než dospěly k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním, povinny zkoumat, jaký podíl na celkové ekonomické činnosti žalobce zaujímala právě hostinská činnost. Výsledná žalobcova daňová povinnost se za příslušná zdaňovací období totiž stanovila z veškerých jím uskutečněných zdanitelných plnění (srov. § 36 odst. 1 zákona o DPH), nikoliv zvlášť z uskutečněných zdanitelných plnění souvisejících s hostinskou činností a zvlášť z uskutečněných zdanitelných plnění souvisejících se službami souvisejícími s provozováním průmyslové činnosti. Jinak řečeno, DPH se za příslušné zdaňovací období stanovuje vzhledem k žalobcově ekonomické činnosti jako celku, nikoliv k dílčím odlišným částem této jeho ekonomické činnosti [k tomuto závěru dospěl v bodě (70) napadeného rozhodnutí i žalovaný, když uvedl, že „*správce daně (ať již jakýmkoliv způsobem) vždy stanovuje celou daň za jedno zdaňovací období*“]. Podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek musí tedy být splněny ve vztahu k celkové ekonomické činnosti žalobce. Z tohoto důvodu bylo nutné zkoumat, jaký podíl na žalobcově celkové ekonomické činnosti měla hostinská činnost a jaký podíl činila realizace poskytování služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti. Pokud by totiž hostinská činnost představovala v rámci celkové ekonomické činnosti žalobce marginální podíl, nebylo by možné tvrdit, že ačkoliv žalobce ve vztahu k této činnosti nevedl řádné evidence, bylo jeho celkové účetnictví neprůkazné v takovém rozsahu, že nepodávalo dostatečně věrohodný obraz o celkové (žalobcově) ekonomické činnosti. V rozsudku ze dne 8. 3. 2007, č.j. 2 Afs 29/2006-108, Nejvyšší správní soud vyjevil, že „*při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou vyšší daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní*.“ Daňové orgány však podíl jednotlivých žalobcem vykonávaných ekonomických činností na jeho celkové ekonomické činnosti nezkoumaly. Vůbec se tedy nezabývaly otázkou, zda nesplnění důkazní povinnosti ve vztahu k hostinské činnosti bylo natolik zásadní, aby bylo možné přistoupit ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek namísto dokazování. Byl tak předčasný jejich závěr, že pouze na základě neprůkazných účetních záznamů týkajících se zdanitelných plnění souvisejících s hostinskou činností byly zpochybněny žalobcovy účetní záznamy jako celek, a bylo tak možné přejít na způsobu stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Žalovaný tak opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení (prozatím) nezjišťované.
61. Argumentaci žalovaného obsažené v bodě [70] napadeného rozhodnutí, resp. v bodě [14]

vyjádření k žalobě, totiž že bylo zásadní, že žalobce neměl námitek proti stanovení daně prostřednictvím pomůcek ve vztahu k hostinské činnosti, nebylo možno přitakat. Je odpovědností daňových orgánů, aby daň byla stanovena ve správné výši (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu, příp. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č.j. 9 Afs 41/2013-33; publ. pod č. 3015/2014 Sb. NSS). Prizmatem toho, že daň má být stanovena ve správné výši a zároveň, že pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě), bylo povinností správce daně náležitě zkoumat, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek bez ohledu na to, zda s takovým postupem žalobce v podaném odvolání souhlasil či nikoliv, resp. zda proti takovému postupu něco namítal (k tomu srov. § 114 odst. 3 a 4 daňového řádu, resp. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS; příp. ze dne 16. 12. 2014, č.j. 8 Afs 29/2014-77, bod [34]). *A contrario*, právní úprava umožňuje, aby daňový subjekt uplatňoval námitky, že nebyly splněny zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Pokud však takové námitky uplatněny nebyly, nezbavuje to žalovaného povinnosti náležitě zkoumat, zda byly podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek skutečně splněny.

62. Žalovaný si byl zjevně vědom povinnosti posoudit otázku oprávněnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek i bez ohledu na odvolací námitky žalobce. Zejména v bodech [63] - [71] napadeného rozhodnutí se totiž zabýval otázkou, zda byla správcem daně důvodně stanovena daň prostřednictvím pomůcek a hodnotil důkazní situaci vztahující se k hostinské činnosti, ač žalobce proti doměření daně vztahující se k hostinské činnosti prostřednictvím pomůcek ničeho nenamítal (zejm. z bodu [64] a [70] napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný hodnotil, zda bylo možné přistoupit k doměření daně prostřednictvím pomůcek proto, že žalobce nepředložil úplné povinné evidence DPH vztahující se k hostinské činnosti). Hodnocení žalovaného však bylo neúplné, neboť vůbec nebylo zkoumáno, jaký podíl na žalobcově celkové ekonomické činnosti měla hostinská činnost a jaký podíl činila realizace poskytování služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti (viz výše).
63. Fakt, že žalobce neuplatnil námitku nesplnění zákonných podmínek pro přechod na způsob stanovení daně prostřednictvím pomůcek ve svém odvolání, neměl vliv na jeho právo uplatnit tuto námitku v podané žalobě. Nesprávný způsob stanovení daně je žalobní námitkou procesněprávního charakteru. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2016, č.j. 6 Afs 243/2015-52, bod [16]: „*Rozšířený senát [v usnesení ze dne 26. 8. 2008, č.j. 7 Afs 54/2007-62; publ. pod č. 1742/2009 Sb. NSS – pozn. soudu] totiž připouští, že před soudem mohou být úspěšně uplatněny i některé námitky procesně právní, ačkoliv je žalobce nezahrnul do odvolání. Konkrétně lze odkázat na následující pasáž (zvýraznění doplněno): ‚Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek (příčemž zákon umožňuje v případě veřejného zájmu i rozsah větší), nemůže zajisté žalobce (...) účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu, uvedená skutečnost ho však nikterak neomezuje v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotněprávních.‘ (...).“*
64. Lze tedy uzavřít, že napadené rozhodnutí bylo v části týkající se splnění dílčí podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek v podobě takových pochybností o žalobcových účetních záznamech, že byl zatemněn obraz o jeho hospodaření jako celku,

nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

65. Ačkoliv tu byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, zabýval se soud i ostatními žalobními námitkami, resp. přistoupil k jejich vypořádání s ohledem na to, zda to bylo vzhledem ke zrušovacím důvodům možné (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 121/2006-74; publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).
66. Námitkou, že pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek nebyly ze strany daňových orgánů vybrány relevantní subjekty, se soud nemohl zabývat, neboť nejprve je třeba postavit na jisto, zda vůbec byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
67. Stejně tak se soud nemohl zabývat namítaným rozporem s daňovou kontrolou na dani z příjmů žalobce za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014. Dle žalobce, správce daně v případě daně z příjmů uznal jeho tvrzení vztahující se k nákladům za prokázaná, přičemž náklad ve smyslu daně z příjmů a plnění přijaté na vstupu ve smyslu DPH jsou svým obsahem shodné. V projednávané věci nebylo zřejmé, zda v případě DPH a předmětných zdaňovacích období byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Namítaným nesouladem způsobu stanovení daně v případě daně z příjmů a v případě DPH by se soud mohl zabývat až tehdy, kdy by bylo postaveno na jisto, že byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek v případě DPH.
68. Soud se nezabýval ani námitkami souvisejícími s prokázáním nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti VT Impuls. Jak je uvedeno výše, v případě stanovení daně prostřednictvím pomůcek může být výhodou ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu i odpočet DPH v případě, že daňový subjekt prokáže nárok na něj. Bylo by předčasné zabývat se otázkou, zda žalobce prokázal nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VT Impuls, pročež by se mělo jednat o výhodu žalobce, k níž byly daňové orgány povinny přihlédnout, když prozatím není jisté, zda vůbec byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
69. Žalobce dále namítal, že se žalovaný dopustil procesního pochybení tím, že vydal společné rozhodnutí o odvolání proti všem 27 dodatečným platebním výměrům. Dle žalobce to mělo za následek nicotnost napadeného rozhodnutí.
70. Předně, soud konstatuje, že sporovaný postup žalovaného neměl za následek nicotnost napadeného rozhodnutí. Důvody nicotnosti rozhodnutí upravuje daňový řád v § 105 odst. 2. Žalobce netvrdil, že by byl naplněn některý z těchto důvodů, netvrdil ani naplnění jiných důvodů nasvědčujících nicotnosti rozhodnutí (srov. např. zevrubnou analýzu důvodů nicotnosti rozhodnutí správce daně provedenou v rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2021, č.j. 77 A 176/2020-197, body [29] - [34]). Nicotnost rozhodnutí spatřoval toliko v tom, že žalovaný vydal společné rozhodnutí o odvoláních proti jednotlivým 27 dodatečným platebním výměrům.
71. Namítaný postup žalovaného nezpůsobil ani nezákonnost napadeného rozhodnutí. Předně je třeba uvést, že výroková část napadeného rozhodnutí čítala 27 jednotlivých výroků ve vztahu ke každému z dodatečných platebních výměrů zvlášť. Dále, žalovaný na str. 24 napadeného rozhodnutí uvedl, že „v souladu se zásadou hospodárnosti, při respektování zásady přiměřenosti a úzké spolupráce a s ohledem na to, že předmětem tohoto daňového řízení jsou právně a skutkově shodné okolnosti, vydává jediné rozhodnutí o odvoláních proti ve

*výroku uvedeným rozhodnutím prvostupňového správce daně.*“ Napadené rozhodnutí obsahovalo vůči každému dodatečnému platebnímu výměru zvláštní samostatný výrok, bylo dostatečně srozumitelné, přehledné a určité. Ačkoliv žalovaný neodkázal na žádné ustanovení daňového řádu, dle něhož došlo k vydání společného rozhodnutí, nezpůsobilo to nezákonnost napadeného rozhodnutí. Oporu pro takový postup lze nalézt v § 7 odst. 2 daňového řádu („Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.“). V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č.j. 6 A 38/2002-53 [„(...) není v rozporu se zákonem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných; jednotlivé výroky takového rozhodnutí však musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí.“], nejnověji případně na rozsudek kasačního soudu ze dne 4. 2. 2021, č.j. 7 Afs 224/2020-31. Argumentoval-li žalobce komentářem k daňovému řádu z roku 2010 od autorského kolektivu Lichnovský a kol., pak je nutné konstatovat, že tam uvedený příklad se netýkal vydání společného rozhodnutí v odvolacím řízení, nýbrž konání společných postupů (např. daňové kontroly) v jednotlivých řízeních.

72. Nezákonnost napadeného rozhodnutí v důsledku vydání společného rozhodnutí o odvoláních žalobce spatřoval i v tom, že správce daně v rámci výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00562-402091, hodnotil důkazy vztahující se k žalobcově spolupráci se společností BORGERS CS spol. s r. o., ačkoliv žalobce netvrdil, že by ve zdaňovacích obdobích září, říjen, listopad a prosinec roku 2012 pro předmětnou společnost pracoval. Přesto byla žalobci stanovena daň prostřednictvím pomůcek i za toto zdaňovací období. Podstatou této části žalobní argumentace však nebyla nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu vydání společného rozhodnutí o žalobcových odvoláních, nýbrž rozdělení důkazního břemene mezi správce daně a žalobce ve vztahu ke konkrétním tvrzeným okolnostem v podobě žalobcovy spolupráce se společností BORGERS CS spol. s r. o. Nezákonnost napadeného rozhodnutí tedy nemohla být způsobena samotnou skutečností v podobě vydání společného rozhodnutí o žalobcových odvoláních, nýbrž nesprávným hodnocením daňových tvrzení žalobce a následným hodnocením důkazních prostředků ve vztahu k těmto tvrzením ze strany správce daně. Žalobní námitka spočívající v nezákonnosti napadeného rozhodnutí v důsledku jeho vydání jako společného rozhodnutí o jednotlivých odvoláních žalobce proti dodatečným platebním výměrům tak nebyla důvodná. Pro úplnost soud konstatuje, že pokud by žalobce chtěl brojit proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům, mohl napadnout pouze ten výrok napadeného rozhodnutí, který se týkal příslušného dodatečného platebního výměru a argumentovat pouze ve vztahu k němu [srov. § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
73. Soud rovněž uvádí (ve vztahu k tvrzení, že správce daně v rámci výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00562-402091, hodnotil důkazy vztahující se ke spolupráci žalobce se společností BORGERS CS spol. s r. o., ačkoliv žalobce netvrdil, že ve zdaňovacích obdobích září, říjen, listopad a prosinec roku 2012 pracoval pro předmětnou společnost), že není zřejmé, jak tím bylo zasaženo do žalobcových práv. V rámci předmětné výzvy byl totiž žalobce vyzván k prokázání předmětu a rozsahu přijatého zdanitelného plnění od společností VT Impuls, nikoliv k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch společnosti BORGERS CS spol. s r. o. Žalobce tedy nebyl vyzván k prokázání něčeho, co by sám netvrdil (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

74. Žalobce dále namítal, že správce daně provedl v průběhu daňového řízení místní šetření, které však představovalo zastřený výslech svědků, jemuž nemohl být žalobce přítomen. Žalovaný se obdobnou odvolací námitkou zabýval v bodě [88] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že provedená místní šetření se týkala žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění, která daňovými orgány nebyla zpochybněna. Žalobce oproti tomu tvrdil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí, resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole, citoval některé vybrané odpovědi žalobcových odběratelů o pohybu žalobcových zaměstnanců. Žalovaný měl dle žalobce odstranit tuto vadu řízení v průběhu odvolacího řízení a provést výslechy svědků bez ohledu na žalobcův návrh na jejich provedení (žalobce v této souvislosti poukázal na § 92 odst. 2 daňového řádu).
75. Soud konstatuje, že předmětná místní šetření byla formalizována v protokolech č.j. 240445/16/2312-00562-402091, č.j. 209694/16/2312-00562-402091 a č.j. 6121/16/2312-00562-402091 a konala se u žalobcových odběratelů – společnosti IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s. r. o., BORGERS CS spol. s. r. o. a MEA Metal Applications s. r. o. Týkala se tedy žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění souvisejících s jím vykonávanou ekonomickou činností v podobě služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti, nikoliv sporného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VT Impuls (že právě přijaté zdanitelné plnění od společnosti VT Impuls bylo předmětem sporu, uvedl žalobce na str. 7 žaloby). Žalobce neuvedl, v jakých závěrech daňových orgánů se měly projevit jimi získané informace o pohybech žalobcových zaměstnanců ve vztahu k doměření daně z důvodu neprokázání přijatého zdanitelného plnění od společnosti VT Impuls. Jinak řečeno, žalobce nekonkretizoval, jakým způsobem se na zákonnosti napadeného rozhodnutí měla negativně projevit místní šetření u žalobcových odběratelů, tedy subjektů, v jejichž prospěch žalobce zdanitelná plnění uskutečnil. Obecně formulovanou žalobní námitku o tom, že daňové orgány „*citovaly některé vybrané odpovědi žalobcových odběratelů*“ o pohybu žalobcových zaměstnanců, soud mohl vypořádat pouze tak, že neshledal, že by daňové orgány hodnotily skutečnosti zjištěné při místních šetřeních v žalobcův neprospěch, neboť žalobci byla doměřena daň z důvodů na straně jím přijatých, nikoliv uskutečněných zdanitelných plnění. V té souvislosti je třeba upozornit na to, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78; publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).
76. Důvodná nebyla ani (dílčí) námitka, že žalovaný byl s ohledem na § 92 odst. 2 daňového řádu povinen provést výslech svědků, a tím zhojit žalobcem namítanou vadu řízení. Žalobce totiž provedení výslechu osob činných v rámci místního šetření nenavrhl. S ohledem na to, že se místní šetření týkala žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění a k doměření daně došlo v důsledku pochybností stran přijatých zdanitelných plnění, nebylo nutné bez žalobcova návrhu provádět výslechy osob činných v průběhu místního šetření. Pokud tedy žalobce považoval provedení svědeckých výslechů osob činných v průběhu místního šetření za rozhodné pro prokázání přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, měl je navrhnout. Daňové řízení totiž není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat, co sám tvrdí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125; publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS,

či ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61, bod 30). Je zcela na úvaze daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č.j. 1 Afs 63/2009-102, či ze dne 31. 8. 2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35, bod 10).

77. Na základě provedených a vyjevených úvah proto soud dospěl k závěru o (částečně) nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a jako takové ho zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tak žalovaný bude zabývat otázkou, jaký podíl na žalobcově celkové ekonomické činnosti zastávala hostinská činnost a zda v důsledku neprůkazných účetních záznamů týkajících se hostinské činnosti bylo možné a odůvodnitelné přistoupit ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek, resp. zda nedostatky v účetních záznamech týkajících se hostinské činnosti zatemnily obraz o celkovém žalobcově hospodaření. Z napadeného rozhodnutí, resp. ze zprávy o daňové kontrole, která je odůvodněním dodatečných platebních výměrů, totiž taková úvaha není seznatelná. Pro úplnost soud dodává, že i přes žalobcův nesouhlas s takovým postupem, rozhodl soud o věci samé bez nařízení ústního jednání, neboť dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto bylo možné rozhodnout o žalobě bez jednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2018, č.j. 6 As 310/2018-72, bod 16).
78. Nad rámec uvedeného soud dodává, že neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné pro posouzení důvodnosti žaloby. Zároveň soud při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu, jímž se dokazování v soudním řízení správním neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117; publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

#### [VI] Náklady řízení

79. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.
80. Soud žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále z odměny zástupce za tři úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky.
81. Odměna zástupce a náhrada zástupce byly navýšeny o částku 2 142 Kč odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
82. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo dle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůta ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena dle § 160 odst. 1 o. s. ř. s. přihlédnutím k možnostem žalovaného provést platbu.

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 31. 1. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu