



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: T. L. N.,  
se sídlem X,  
*zastoupená JUDr. Janem Durným, daňovým poradcem,  
se sídlem Javorová 2079, 356 01 Sokolov,*

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2021, č. j. 13481/21/5200-10422-706955,

takto:

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

**Odůvodnění:**

*Předmět řízení*

1. Žalovaný vydal dne 16. 4. 2021 rozhodnutí č. j. 13481/21/5200-10422-706955 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 8. 2020, č. j. 764837/20/2403-50521-405197, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek za zdaňovací období roku 2015 ve výši 6 711 Kč, daňový bonus – 13 404 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 023 Kč a dále proti rozhodnutí správce daně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 764930/20/2403-50521-405197, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek za zdaňovací období 2016 ve výši 201 965 Kč, daňový bonus – 13 404 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 43 073 Kč.

### *Obsah žaloby*

2. Soud nejprve konstatuje, že žalobkyně podala ve věci značně obsáhlou žalobu, jejíž argumentace, ač formálně členěna do žalobních námitek, ve skutečnosti není členěna a jednotlivé argumenty jsou vzájemně provázány a propojeny. Bylo proto téměř nemožné ze žaloby jednotlivé argumenty abstrahovat, aniž by se soud vystavil nebezpečí kritiky žalobkyně, že některý její dílčí argument v rekapitulaci jejího obsahu v rozsudku nezazněl, případně nezazněl v té podobě, kterou žalobkyně zamýšlela. Z toho důvodu se soud rozhodl obsah žaloby na tomto místě rekapitulovat *in extenso*.
3. Žalobkyně nejprve uvedla, že žalovaný se nevypořádal dostatečně nebo vůbec s jejími odvolacími námitkami, takže jí nezbyvá než tyto přetavit do námitek žalobních a požádat Krajský soud v Plzni, aby o tom spravedlivě rozhodl. V úvodu rovněž žalobkyně konstatovala, že rozhodnutí žalovaného je konstruováno tak, že se nezabývá jednotlivými odvolacími důvody označenými popořadě od č. 1 až po č. 11., nýbrž se jednotlivé odvolací důvody, resp. vypořádání se OFŘ s jednotlivými důvody prolíná celým rozhodnutím. Ano, je jen na straně odvolacího orgánu, jaký zvolí způsob a formu vypořádání se s odvoláním. Nešlo si ale nevšimnout té skutečnosti, že dokumenty uložené ve spise pod č. j. 919038/20/2403-50521-405197 a č. j. 920924/20/2403-50521-405197, oba ze dne 30. 11. 2020, kterými jsou Stanoviska k oprávněnému prostředku, vyhotovené prvostupňovým správcem daně, reagují na odvolání po jednotlivých odvolacích důvodech. Nicméně takové rozhodnutí se stává nepřehledným, možná zmatečným, a to nejen pro žalobkyni, ale i pro další fázi, kterým je soudní přezkum. Nám však, konstatuje žaloba, a to bez ohledu na to, jak k tomu přistoupilo OFŘ, nezbyvá nic jiného než dodržet strukturu nastolenou odvoláním.

#### *a. Stanovení nesprávné výše doměřených výnosů*

4. Jelikož se žalovaný k tomuto bodu ve svém rozhodnutí o odvolání prakticky nevyjádřil, zřejmě pod vlivem toho, že ve Stanovisku prvostupňového správce daně pod č. j. 920924/20/2403-50521-405197 ze dne 30. 11. 2020 na straně 9 se uvádí: „*nejedná se o důvod, proti kterému se může daňový subjekt v rámci stanovení daně podle pomůcek odvolat, přesto se správce daně nad rámec k tomuto vyjadřuje. V tomto bodě odvolání odvolatel uvádí stejné námítky, které již uvedl v protokole o ústním jednání č. j. 1020259/19/2403-60562-403314 ze dne 17. 12. 2019 (evidovaném v kontrolní části spisu pod číslem 94), jehož předmětem bylo vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění u probíhající daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016. K tomuto odvolacímu důvodu se správce daně podrobně vyjádřil ve Zprávě o daňové kontrole, a to na str. 17 a 30 až*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

32. *Tyto skutečnosti byly posuzovány v rámci konstrukce pomůcky při stanovení daně.*“

5. Zde správce daně uvádí, že se nejedná o důvod, proti kterému se může žalobkyně v rámci stanovení daně podle pomůcek odvolat. Zřejmě pod vlivem tohoto sdělení se žalovaný tímto odvolacím důvodem nezabýval vůbec. Tento názor žalobkyně nesdílí, neboť právě tento odvolací důvod souvisí se stanovením daně podle pomůcek, když právě výnos a způsob jeho stanovení byl jednou z pomůcek, kterou správce daně použil při výpočtu daňové povinnosti.
6. Tento odvolací důvod úzce souvisí i s bodem V. této žaloby, neboť je nutné dát si odpověď na otázku, zda výnosy, které „z moci úřední žalobkyni žalovaný přidělil“ jsou reálné.
7. Jelikož se žalovaný vůbec nezabýval argumentací žalobkyně o skutečnostech, které žalobkyně pod tímto odvolacím bodem uvedla, zejména pak fakta, která žalovaný převzal, a to již v rámci řízení stanovení daně pomůckami, kdy tvrzení SD o tom, že: „*Na této provozovně byly tabákové výrobky objednávány, odebírány a placeny daňovým subjektem nebo jejím druhem*“, je tvrzením správce daně jistě správným. Otázkou nezodpovězenou je však, kolik toho zboží bylo? Dosavadní dokazování v podobě výsledku dvou svědků N. a F. a jistě prokázalo, že zboží DS nebo její druh přebírali na své provozovně, a to osobně a pouze oni dva a nikdo jiný, to zboží uhradili a převzetí zboží stvrdili svým podpisem, tedy ony 4 důkazní pilíře:
  - místo převzetí, kterým je provozovna č. 110 A nebo 149 (ambulantní výdej byl vyloučen, stejně tak zboží, pro které se někdo dostavil na výdejnu GECO);
  - osobní převzetí zboží a to DS popř. jejím druhem;
  - stvrzení převzetí zboží podpisem na faktuře, či rozvozových lístcích;
  - úhrada zboží;se jistě prokázaly, a jako takové byly převzaty, jako pomůcka do dalšího řízení. Nicméně pořád se neprokázalo, kolik toho vlastně bylo, což pro další postup v této kauze je podstatné a určující pro naplnění zákonného požadavku daného § 98 odst. 4 daňového řádu a nejen tohoto, ale i požadavků nastolených dosti obsáhlou judikaturou.
8. Pokud žalovaný se ve svém rozhodnutí v bodě [58] odkazuje na rozsudek č. j. 1 Afs 19/2013-57, tak se jedná o jeden z mnoha rozsudků, který řeší dostatečnou spolehlivost stanovení výsledné daňové povinnosti. A pokud rozsudek NSS pod 8 Afs 128/2005-126 uvádí, že: „*za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení*“ (citace z rozhodnutí žalovaného bod [57]), tak nezbyvá nic jiného než konstatovat, že myšlenkový proces správce daně odporuje elementárním zásadám logického myšlení, neboť pokud by si žalovaný položil zcela legitimní a logickou otázku, zda je vůbec možné, aby žalobkyně v jeho konkrétních podmínkách byla schopna vůbec docílit takovýchto výnosů z prodeje zboží, tak by musel dojít ke zcela logickému závěru, že to možné nebylo.
9. Vše, co žalobkyně v průběhu dosavadního řízení navrhovala, všechny důkazy, které předkládala, či navrhovala, měly vést k jedinému vyústění, a to k tomu, aby žalovaný stanovil případnou daňovou povinnost dostatečně spolehlivě.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

10. Pokud by žalovaný zohlednil a jako důkaz osvědčil nesporný fakt, že se žalobkyně v době od 12. 6. 2016 do 6. 7. 2016 nacházela prokazatelně mimo území ČR (viz důkaz víza v cestovních dokladech), a za situace, kdy veškeré dosavadní důkazní řízení postavené na dvou svědeckých výpovědích, při nichž svědci shodně uvedli, že zboží vždy přebírali jen žalobkyně a její druh a nikdo jiný, a následně se s tímto žalovaný vypořádal tak, že předložené důkazy nevylučují, že prodejna mohla být otevřena i v době, kdy oba byli mimo území ČR, je podle názoru žalobkyně nedostačující, a to zvláště za situace, kdy žalovaný odmítl provedení dalšího důkazu navrhovaného žalobkyní v podobě výpovědi 2 svědků, kteří by ke skutečnosti, zda byla nebo nebyla prodejna zavřena, mohli vnést světlo. Způsob a argumentace, jakou žalobkyně odmítla provedení tohoto důkazu je nanejvýš úsměvná, kdy blíže se k tomuto zástupce žalobkyně vyjádřil v rámci odvolacího bodu č. 5. Nicméně v této době se mělo uskutečnit 14 závozů odpovídajících obratu ve výši 2 199 999 Kč.
11. Jako jeden z další řady navrhovaných důkazů s odkazem na § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu bylo porovnání srovnatelných daňových subjektů. Jak se s tímto žalovaný vypořádal, bude předloženo v rámci repliky na žalobní důvod č. 7. Dalším důkazem bylo předložení znaleckého posudku z oboru písmoznalectví. Závěry znaleckého zkoumání, a to bez ohledu na to, jak je žalovaný zpochybnil, vedou jednoznačně k tomu, že pokud celá kauza stojí na oněch 4 pilířích: (1. místo převzetí, 2. osobní převzetí zboží a to daňovým subjektem popř. jejím druhem, 3. stvrzení převzetí zboží podpisem na faktuře či rozvozových lístcích. 4. úhrada zboží), tak výsledky zkoumání jsou takové, že některé dodávky zboží nestvrdila svým podpisem strana žalobkyně.
12. Za celou dobu probíhajícího řízení prvostupňový správce daně změnil svůj pohled na skutečnosti pouze v tom směru, že uznal, že pokud „pilíř“ č. 1- místo převzetí, tj. prodejna žalobkyně, nebyla dostatečně prokázána, o což se jednalo v případě prodeje zboží formou ambulantní, tak tyto dodávky vyjmul z doměření. Jsme toho názoru, že pokud by žalovaný upravil své závěry a vyjmul obraty:
- za dobu, kdy byla žalobkyně a její druh oba mimo území ČR;
  - za dodávky, u kterých znalec jednoznačně došel k závěru, že nepodepsal dodávky žalobce;
  - vyloučil dodávky, které doprovázel svědek T.
  - tyto obraty, popř. takto vypočtenou daňovou povinnost by následně porovnal s výsledky srovnatelných daňových subjektů,
- pak jedině v tomto případě by se dalo hovořit o situaci, kdy žalovaný naplnil zákonný a judikturní požadavek stanovení daně podle pomůcek oprávněně a dostatečně spolehlivě. Koneckonců i sám žalovaný ve svém rozhodnutí pod bodem [61] uvádí následující: „[61] *Meritem dané věci je skutečnost, zda daňový subjekt porušil své zákonné povinnosti takovým způsobem, že daň nebylo možno stanovit dokazováním a zda správce daně stanovil daň podle pomůcek oprávněně a dostatečně spolehlivě.*“
13. Nutno k výše uvedeném dodat, že shora uvedené nemůže být vnímáno, jako „diktát“ ze strany žalobkyně, které důkazy žalovaný měl, či neměl osvědčit za pomůcky, na to žalobkyně nemá právo, nýbrž jako způsob, či cesta k naplnění zákonného požadavku co nejspolehlivějšího stanovení celkové daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

b. *Svěddecká výpověď svědka T. – hodnocení správcem daně, její vyloučení z důkazů, požadavek na vyloučení jeho dodávek z doměření.*

14. V úvodu tohoto žalobního důvodu je nutno zopakovat legitimní požadavek žalobkyně na žalovaného na logické zodpovězení základní otázky, proč dodávky u kterých asistoval svědek T., přičemž je nutno znovu zdůraznit, že celé doměření je postaveno na výpovědi svědků řidičů N., T. a F., kdy N. dodával zboží v podstatě za celé období od 12/2015 do 11/2016, svědek T. dělal obchodního zástupce po celé kontrolované období a taktéž zavázela žalobkyně a svědek F. zavázal DS pouze velmi krátce, a to ve 12/2016, proč tyto dodávky nebyly vyloučeny z doměření.
15. Ve vazbě na ony 4 pilíře shora uvedené, kdy svědek N. a F. vypovídali tak, že naplnili všechny 4 pilíře a svými svědeckými výpověďmi tyto osvědčili, naproti tomu svědek T. nikoliv. Ve světle toho, že prvostupňový orgán zcela zpochybnil výpověď svědka T. jako nevěrohodnou a žalovaný, ač věnoval svědkovi T. ve svém rozhodnutí velmi velký „zdůvodňovací“ prostor viz body [134] str. 20 až [136] str. 23, kdy prakticky jen citoval dlouhé pasáže z výpovědi svědka T., prakticky převzal hodnocení svědecké výpovědi od prvostupňového správce daně, ale k odvolacímu důvodu a požadavku zcela logickému, proč, ač vše co vypověděl svědek T., zní nevěrohodně, proč „jeho dodávky“ zůstaly v doměření. Byla snad nevěrohodnost svědecké výpovědi nahrazena dalším, či jiným důkazem, více věrohodným? Je to zvláštní postup ve správní úvaze žalovaného, kdy na jedné straně z pohledu 4 pilířů vyloučí ty dodávky, které nesplnily pilířní test, a to místo dodání, kterým byla provozovna žalobkyně, což se stalo v případě ambulantního prodeje, a na druhé straně ponechá v doměření dodávky, které nesplní žádný ze 4 pilířů. K těmto faktům je nutno doplnit i zjištěné skutečnosti, ke kterým došlo ve formě znaleckého zkoumání v případě posudku soudního znalce, který zkoumal podpisy na dodacích listech u dodávek prostřednictvím svědka T. Celkem se jednalo o 44 dodávek a u žádného soudního znalce neidentifikoval jako podpis uskutečněný žalobkyní popř. jejím druhem. Prvostupňový orgán ve svém stanovisku k opravnému prostředku pod č. j. 920924/20/2403-50521-405197 sice na straně 9 uvádí: cituji „že by mohl patřit daňovému subjektu nebo jeho druhovi. Správce daně k tomu uvádí, že u žádné faktury či rozvozového listu předložených ke znaleckému zkoumání týkajících se dodávek tabákových výrobků odběrateli C. H. V. znalkyně nevyloučila, že by tyto listiny mohl podepsat daňový subjekt nebo jeho druh. Jednalo se např. o tyto číselně označené sporné podpisy č. 121, 126, 128, 129, 131, 132, 139, 140, 146 uvedené v tabulce...“
16. Nicméně pokud se podíváme do citovaného výsledku znaleckého zkoumání přímo do posudku k jednotlivým položkám tam uvedeným, tak zjistíme, že soudní znalec neuvedl u položek 121, 126, 128, 129, 131, 139, 140, 146, že nevyklučuje, že by tyto listiny mohla podepsat žalobkyně nebo její druh, nýbrž v tabulce je v převážné míře uvedeno „Nemohl napsat D. Není vhodný pro identifikaci, či Nelze rozhodnout, zda psal L.“, což je něco jiného než dovozuje ve svých závěrech správce daně. Na druhé straně je celá řada podpisů (zkoumaných dodávek od T. bylo celkem 44 a byly označeny písmenem T), kde znalec jednoznačně vyloučil, že by to podepsala žalobkyně (Nenapsala L.). Z tohoto pohledu je rozhodnutí žalovaného o opravném prostředku nepřezkoumatelné.

c. *Svěddecké výpovědi – bezprecedentní zásah do práva DS, zmaření svědecké výpovědi*

17. V úvodu tohoto žalobního důvodu je třeba zdůraznit, že jeden ze stěžejních důkazních prostředků bylo provádění svědeckých výpovědí svědků. Pokud však tento stěžejní

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

procesní prostředek je zatížen procesními vadami a správce daně jakož i žalovaný tyto vady neuzná, je třeba ve formě podání žaloby se domáhat soudní ochrany. Je třeba, aby nezávislý soud svým rozhodnutím řekl, zda postup a způsob, který volil správce daně, byl v souladu se zákonnými normami, popř. zvyklostmi při provádění důkazů svědeckými výpověďmi v daňovém řízení. Ač postup správce daně byl řešen stížností, včetně přezkumu žalovaného, který na postupu správce daně neshledal žádných závad, tak dle našeho názoru, pochybnosti i nadále přetrvávají a nezbývá nyní než aby o tom, zda důkazy v podobě svědeckých výpovědí nejsou zatíženy procesními vadami, a to zejména za situace, kdy tyto svědecké výpovědi – jejich výsledky byly převzaty do řízení stanovení daně pomůckami.

18. Vlastní žalobní námitka obsahuje dva problémy: jeden je způsob vedení výslechu svědků, kdy všem svědkům byly nejdříve přečteny výpovědi učiněné na Policii České republiky, včetně jejich odpovědí s dotazem, zda tomu tak bylo, a druhý, kdy v případě svědecké výpovědi svědka N., bylo zástupci žalobkyně zakázáno pokračovat ve výslechu svědka s tím, že otázek takovýmto způsobem správce daně nepřipustí.
19. Ad 1) - Žalobkyně ve svém odvolání detailně popsala veškeré argumenty a důvody, proč se svědka její zástupce právě ptal na konkrétní jednotlivé dodávky. U žalobkyně i nadále přetrvává názor, že zjištění skutečného objemu dodávek dodaných na prodejnu je důležité nejen z důvodů správného, co nejvíce se objektivní skutečnosti blížícího objemu dodávek a z toho plynoucí i daňové povinnosti. Toto bylo důležité hlavně i proto, že v průběhu dalšího řízení „prosakovaly“ další důkazy o tom (znalecký posudek, pobyt mimo území ČR, výpověď svědka T., ambulanti prodej), že tomu nemuselo být tak, jak je prezentováno správcem daně. Tj. že všechno zboží vystaveno na osobu C. končilo u žalobkyně v prodejně.
20. Žalovaný nejdříve ve formě Stanoviska k opravnému prostředku pod č. j. 920924/20/2403-50521-405197 sice na straně 10 uvádí, že §§ 96 a 93 odst. 2 a 3 DŘ neobsahují žádná konkrétní pravidla pro provádění svědecké výpovědi, a je tedy na správním uvážení každého správce, jaký postup zvolí. Ano, v tomto má žalovaný pravdu. Nicméně Metodika GFŘ pod č. j. 50071/15/7100-40124-506246 ve svém čl. 9 bodu 10. na str. 25 za využití odkazu na rozsudek NSS jasně dovozuje, jak se má postupovat a že až teprve při zjištění rozporu ve výpovědích pořízených před jiným orgánem lze s odkazem na tyto případné odchylky a nesrovnalosti řešit.
21. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157, uvádí: *„Důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze a priori vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazů, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, kdy jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výslechu dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé. V případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předestřít vyslýchaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí.“*

22. Toliko metodika. Způsob, jakým se správce daně ujal uvedení této metodiky do praxe, nepřipouští ani v náznaku možnosti vzniku jakýchkoliv rozporů, neboť pokud svědkovi přečtete otázku, kterou dostal na PČR a zároveň mu přečtete odpověď a zeptáte se ho, zda tuto potvrzuje, tak nelze objektivně očekávat, že se odchýlí od původní odpovědi. Zde je třeba upozornit na část stanoviska žalovaného k tomuto bodu, kdy na straně 19 pod bodem [127] žalovaný uvádí, že správce daně předložil svědkovi k nahlédnutí úřední záznam sepsaný s ním na PČR a část zaznamenal do této svědecké výpovědi s dotazem, zda potvrzuje svou výpověď. Toto vyjádření žalovaného je nesprávně interpretováno, neboť ve skutečnosti to probíhalo tak, že správce daně přečetl z protokolu PČR otázku, přečetl odpověď a zeptal se svědka, zda tuto potvrzuje. Je potřeba, aby soudní rozhodovací praxe navázala na judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157, a i tuto, byť dílčí a okrajovou procesní záležitost jasně definovala. A jelikož ani žalovaný k tomuto, v rámci svého rozhodnutí, nezaujal jednoznačný a přezkoumatelný postoj, nezbývá než tuto odvolací námitku přetavit do žalobního důvodu.
23. Ad 2)- Další část odvolacího důvodu, která byla předestřena, byl bezprecedentní zásah ze správce daně při pokládání otázek ze strany zástupce daňového subjektu při výslechu svědka N. V detailech odkazujeme na podané odvolání ze dne 18. 9. 2020 str. 10 až 14 a dále spisem ve výpovědi svědka N. uložené pod č. j. 229005/19/2405-60561-403378.
24. Jelikož žalovaný na tuto odvolací námitku reagoval ve svém rozhodnutí pod poř. č. [139] na str. 24 rozhodnutí argumentací převzatou z předchozích rozhodnutí a stanovisek a ani v náznaku nepřipustil jakékoliv procesní pochybení či porušení zákona, zejména pak § 96 odst. 5 daňového řádu, nezbývá než i tuto odvolací námitku podrobit soudnímu přezkumu a říci ústy soudu, zda došlo způsobem, který je popisován v odvolání a zachycen ve spise, dále pak ve stížnosti samé a její vyřízení, zda došlo k závadnému jednání a zmaření tak celého řízení nebo nepoužitelnosti důkazu v podobě svědecké výpovědi svědka N.

*d. Absence vyhodnocení důkazů – nesprávné závěry*

25. Pokud žalobkyně v odvolání namítla na hlavu správce daně absenci hodnocení důkazů, tak očekávala, že toto hodnocení provede žalovaný. Tento na tuto námitku reagoval ve svém rozhodnutí a na str. 17 v bodě [117] a násl. uvedl, že: „[118] k uvedené námitce odvolací orgán uvádí, že daňový subjekt byl v rámci daňové kontroly vyzván správcem daně k prokázání skutečností uvedených ve výzvách k prokázání, ve kterých již bylo zcela konkrétně uvedeno, jaké má správce daně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových příznáních. Správce daně na základě konkrétních důkazních prostředků zpochybnil výši zaučtovaných nákladů, a tím i odpovídajících výnosů a hospodářského výsledku uvedeného v daňovém příznání. [119] Daňový subjekt sice správcem daně použité důkazní prostředky rozporoval, ale sám nepředložil žádné důkazní prostředky, které by najisto vyvracely skutečnosti zjištěné správcem daně. Skutečnost, že správce daně nahlíží na získané důkazní prostředky jinak, než jak by si přál daňový subjekt, ještě neznamená, že předmětné

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*důkazní prostředky a jejich hodnocení jsou v rozporu se zákonem. Pokud místo napravení pochybení prvostupňového orgánu při absenci hodnocení důkazů uvede, že správce daně nablíží na získané důkazní prostředky jinak, než jak by si přál daňový subjekt, ještě neznamená, že předmětné důkazní prostředky a jejich hodnocení jsou v rozporu se zákonem.“*

26. A pokud žalovaný uvedl prostým konstatováním tak, jak tomu bylo v bodě [120] „...Dané písemnosti obsahují přezkoumatelnou správní úvahu správce daně stran toho, které skutečnosti správce daně považoval za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků“, ale jinak nic dalšího s cílem vyvrátit tento odvolací důvod, a pak konstatuje, že námitka je nedůvodná, považuje žalobkyně činnost OFŘ ve světle § 114 DŘ za nedostačující. Byť může argumentovat, že postup dle § 114 odst. 4 mu toto právo dává a tedy může tak reagovat, jak reagoval. Nicméně i přesto, že se nacházíme v režimu dle § 114 odst. 4. DŘ, je třeba zkoumat v dikci poslední věty uvedené v § 114 odst. 4 DŘ přiměřenost použitých pomůcek, jinými slovy, pokud se pomůckou stane nějaký důkaz tak, jak tomu bylo v tomto případě, tak nutnost předchozího hodnocení důkazů je o to důležitější, neboť právě potom je třeba zřejmé, který důkaz a proč se stal pomůckou a který důkaz a proč se pomůckou stát nemohl.
27. Jelikož se žalovaný s touto námitkou nevypořádal dostatečně transparentně, tak námitka trvá a absence tohoto „aktu“ způsobuje to, že odvolatel nezíská jasnou informaci o tom, co vlastně, jak a proč způsobilo, že neunesl své důkazní břemeno. Pokud takovéto hodnocení důkazů absentuje, není možno zaujmout adekvátní obranu, čímž se stává rozhodnutí nepřezkoumatelné.
- e. Uzavření provozovny z důvodu pobytu mimo území ČR, nepřipuštění důkazu výpovědi svědků*
28. V tomto bodě jde o to, že celé řízení je postaveno na tom, že správce daně, opírajíc se o svědecké výpovědi svědků N. a F., tvrdí, že veškeré zboží bylo dodáváno do prodejny vždy a výhradně přebíráno žalobkyní a jejím druhem. Nikde nezazněla ani zmínka o tom, že by zboží bylo dodáváno někomu jinému, nebo že by zboží přebíral někdo jiný než oni dva. Přitom v období (od 12. 6. 2016 do 6. 7. 2016), kdy byla provozovna uzavřena, se nejednalo zrovna a o zanedbatelné množství závozů. Správce daně „přidělil“ žalobkyni za tu dobu celkem 14 závozů.
29. Pokud je tedy nesporně prokázáno, že obě osoby byly v této době mimo území ČR, tak došlo k přechýlení důkazního břemene na správce daně, neboť ten tvrdí, že i v této době žalobkyně, popř. její druh zboží na své provozovně přebírali, potvrzovali a hradili. Jelikož po přechýlení důkazního břemene, po předložení cestovních dokladů, zůstalo na správci daně a ten dokonce odmítnutím výslechů, jej na sobě zanechal, tak pak jako důsledek toho není možné, aby setrval na tom, že dodávky zboží z doby, kdy byli oba ve Vietnamu, ponechá v doměřovacím balíčku.
30. Obrana správce daně uvedená ve stanovisku k opravnému prostředku se odkazuje na Zprávu z daňové kontroly a sám žalovaný se k tomuto odvolacímu důvodu vyjadřuje pod body 149 a 150. Podotýkám, že jsme v situaci, kdy svědci N. a F. uvedli, že zboží vždy a výhradně přebírali jen a jen oni dva (tj. žalobkyně a její druh, pozn. soudu), že se jednalo celkem o 14 závozů v hodnotě 2 199 999 Kč. Stejně tak upozorňuji, že předmětem odvolání byla nepřítomnost obou (žalobkyně a jejího druhu), a to v období od 12. 6. 2016 do 6. 7. 2016 ve vazbě na žalovaným uvedené období ve vyjádření od 19. 10. 2016 do 2. 11. 2016, kdy byla nepřítomna jen žalobkyně, ne však její druh. Proto

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

argumentace k dokladu č. V110021091 níže uvedenému je chybná. Správce daně, ač svědkům N. a F. zcela uvěřil, přesto však ve svém vyjádření v bodě 149 uvedl toto: „Na podporu svého tvrzení o nemožnosti převzetí dodávek předmětného zboží daňový subjekt předložil fotokopie jednotlivých stránek cestovních pasů odvolatele a jeho partnera, ze kterých vyplývá, že v období od 12. 6. 2016 do 6. 7. 2016 a v období od 19. 10. 2016 do 2. 11. 2016 byl na návštěvě ve Vietnamu a nemohl tudíž převzít dodávky předmětného zboží. Uvedené zjištění však ještě neznamená, že by dodávky tabákových výrobků adresované na provozovnu daňového subjektu, stránek č. A. 110 (č. 149) nemohly probíhat i v tomto časovém rozmezí. Předpoklad správce daně, že provozovna v předmětné době nebyla uzavřena, potvrzuje i sám daňový subjekt, neboť v rámci daňové kontroly sám předložil zaúčtovanou fakturu č. V110021091 od GEKO vystavenou na daňový subjekt, na které je uvedeno datum plnění 28. 10. 2016, tj. den, ve který měl být daňový subjekt podle svého tvrzení ve Vietnamu. Již z tohoto pohledu nelze vyloučit, že předmětné zboží mohl v tak krátkém časovém okamžiku (méně než měsíc) přebírat někdo jiný, než daňový subjekt a jeho partner. V daném případě se jedná o pouze krátký časový úsek z celého kalendářního roku, během kterého mohlo dojít na prodejně k výpomoci od jiné osoby, kterou daňový subjekt o tuto službu požádal. Současně je důležité upozornit na skutečnost, že daňový subjekt předložil pokladní doklady s měsíčními tržbami (P 19 až P30) a správce daně nezaznamenal signifikantní pokles tržeb, který by nastal, pokud by byla provozovna daňového subjektu uzavřena. Námitky daňového subjektu jsou nedůvodné.“

31. Na rozdíl od žalovaného jsme názoru jiného, kdy námitky i nadále jsou důvodné, neboť existentní rozpor mezi svědeckou výpovědí N. a F., že zboží přebírali vždy a jen pouze oni dva a předloženými fakty v podobě cestovních dokladů způsobil to, že došlo předložením cestovních dokladů k přechýlení důkazního břemene, a toto zůstalo na správci daně, a ten dokonce odmítnutím výsledků svědků, kteří měli osvědčit, zda prodejna byla či nebyla uzavřena, jej ještě znásobil.
32. Toto přechýlení důkazního břemene na žalovaného tento v odvolacím řízení nevyvrátil a ani se o to nepokusil. Žalovaný tak na sobě důkazní břemeno zanechal, což jako důsledek mělo vést k tomu, že nebylo možné, aby setrval na tom, že dodávky zboží z doby, kdy byli oba ve Vietnamu, ponechá v doměřovacím balíčku. Nic na tom nezmění ani argumentace ze strany žalovaného, týkající se dokladu P19 až P30, že se jednalo o chybu v psaní při zaúčtování tržeb ve vazbě na datum přijetí tržby, ale datum zaúčtování tržby. Stejně tak onen signifikantní nepokles tržeb v době, kdy byli mimo ČR, byl v rámci odvolání vysvětlen.
33. A pokud hovoříme o pomůckách, tak tento prokázaný fakt (pobyt mimo území ČR) a neprokázaný předpoklad správce daně (že provozovna mohla být přesto dále otevřená), tak zákonitě s ohledem na ustanovení § 98 odst. 1 ale i odst. 2, kde se hovoří o nutnosti přihlídnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, stejně tak odst. 4, kde se hovoří o dostatečné spolehlivosti stanovení daně, měl a musel správce daně vyčlenit tyto dodávky z doměřovacího balíčku.
34. Stejně tak odmítnutí provedení důkazu svědeckou výpovědí svědků B. V. C. a H. Q. T., kteří měli dosvědčit to, že prodejna byla zavřená, a to s odůvodněním, že správce daně nashromáždil dostatek důkazů, viz výsledek kontrolního zjištění strana 39 a 45, kdy není třeba je provést, jestliže jeho prostřednictvím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány, je nesprávné odporující zákonnému požadavku dle § 85, 92, 93 a násl. daňového řádu. Toto odůvodnění odmítnutí provedení výsledků svědků je velice

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

úsměvné, neboť správce daně jím říká, že již nyní ví, že svědci nemohou svou výpověď dosvědčit tu skutečnost, že prodejna byla uzavřena.

*f. Nezákonné přenesení důkazní povinnosti – neunesení důkazního břemene*

35. Jelikož se žalovaný tímto důvodem vůbec nezabýval, a to zřejmě jist si svého postavení arbitra v řízení odvolacím s odkazem na postup odvolacího orgánu dle § 114 odst. 4 daňového řádu, který sice zužuje povinnosti OFŘ pouze jen na oblast zkoumání dodržení zákonných podmínek použití stanovení tohoto způsobu daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek, nicméně jsme toho názoru, že pokud prvostupňový orgán použil jako pomůcku některé důkazy získané v řízení dokazovacím a toto řízení trpělo vadami v oblasti unesení důkazního břemene, tak je dle našeho názoru nutné se zabývat i otázkou, na kom a jaké důkazní břemeno uvízlo, neboť pokud byly jako pomůcky použity důkazy, u kterých se nepodařilo přechýlit důkazní břemeno zpět na žalobkyni, nebyl prvostupňový správce daně oprávněn tento důkaz jako pomůcku použít. Proto je nutno, aby nezávislý soud nestranně posoudil jednu z podstatných premis tohoto řízení, kde a na kom uvízlo důkazní břemeno? Jsme toho názoru, že při této variantě řízení, kdy se stanovuje daň pomůckami, není možné důkazní řízení vynechat, neboť i zde, ač v okleštěném rozsahu, musí probíhat dokazování, popř. minimálně v oblasti hodnocení důkazů, které byly přerazeny do kategorie pomůcek. Podstatou sporu je tedy také posouzení otázky přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu, konkrétně prokázání toho, v jaké výši byly zkráceny výnosy a následně daň z příjmů, která náležela státu, co se vlastně doměřuje, proč a v jaké výši.
36. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
37. Jak již bylo žalobkyní řečeno, tak za celou dobu trvání řízení, a to ve velmi obsáhlém spise, se hovoří o zboží znějící na osobu C., které skončilo mimo dohled státu. Nikde ve spise se nenajde zmínka o tom, zda čísla, o kterých neustále hovoří správce daně, jsou čísla reálnými, zda ona provozovna byla vůbec schopna takovýchto obrátů dosáhnout. Následně po přechodu k pomůckám, kdy bylo možno v souladu s § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu provést porovnání se srovnatelným daňovým subjektem, tak toto bylo správním správcem daně odmítnuto.
38. Správce daně jednal nezákonně, když prostřednictvím daňové kontroly se snaží dohnat ztrátu státu, kterou jistě utrpěl v důsledku ztráty kontroly nad zbožím vystaveným na osobu C. a tuto se snažil v plné výši doměřit za každou cenu žalobkyni. Stav dokazování přitom nechal na půli cesty s tím, že další dokazování již není nutné a to včetně odmítnutí ustanovení soudního znalce.
39. Nezákonné jednání správního správce daně, kterým byla žalobkyně zkrácena na svých

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

právech zásahem do svědecké výpovědi, je patrný navíc z toho, že všechny důkazní prostředky, které žalobkyně navrhla nebo předložila, přičemž řada z nich byla stejného druhu jako důkazy – později pomůcky, ve skutečnosti paušálně odmítnul. Žalobkyně namítá, že se správce daně prostřednictvím výše popsaného postupu snažil přenést důkazní břemeno na žalobkyni. Tento postup považuje žalobkyně za nezákonný, v rozporu s účelem a smyslem zejména § 92 odst. 4, odst. 5 písm. c) daňového řádu i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38 ze dne 31. 8. 2016 nebo rozsudek čj. 4 Afs 295/2016 ze dne 21. 4. 2016).

40. Z tohoto pohledu je důkazní břemeno na straně správce daně, který se sice snažil a prostřednictvím výpovědi svědka N. toto unést, avšak svým bezprecedentním zásahem do výslechu způsobil to, že výpověď „korunního“ svědka N. nemá dostatečnou konkrétní důkazní sílu a proto došlo ze strany správce daně k neunesení důkazního břemene a to s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu.
41. Žalobkyně uvádí, že marně hledala v judikatuře zaměřené na daňové řízení, kdy by správce daně takto „drasticky“ zasáhl do řízení. Žádné rozhodnutí, které by řešilo obdobný zásah do základních práv daňového subjektu tímto způsobem jako v tomto případě, nenašel.
42. Podobnými případy se zabýval Ústavní soud, kdy např. ve svém nálezu pod sp. zn. II. ÚS 2067/14 ze dne 23. 6. 2015 judikoval: *„K této námitce uvádí Ústavní soud následující. Z ustálené judikatury Ústavního soudu se podává, že Listina, zaručující právo na spravedlivý proces, přímo neupravuje proces dokazování jako takový, přestože je podstatnou, ne-li nejdůležitější částí řízení. To ovšem zdaleka neznamená, že dokazování se nachází jaksi "mimo" ústavněprávní rovinu, a jeho úprava je tak pouze zcela výlučnou záležitostí zákona [srov. např. nálezn sp. zn. Pl. ÚS 37/04 ze dne 26. 4. 2006 (N 92/41 Sb. NU 173; 419/2006 Sb.) či sp. zn. II. ÚS 2154/14 ze dne 18. 11. 2014 (N 211/75 Sb. NU 365)]. Proto Ústavní soud setrval ve své judikatuře zdůrazňuje, že součástí práva na spravedlivý proces je mimo jiné i vytvoření prostoru pro to, aby účastník řízení mohl účinně uplatňovat námitky a argumenty, které jsou způsobilé ovlivnit rozhodování soudu a s nimiž se soud musí v rozhodnutí náležitě vypořádat. Vytvoření prostoru pro účinné vznesení námitek (v kontradiktorním schématu řízení) nejlépe zajistí ochranu základních práv, jež je z hlediska fair procesu prvotním účelem soudního řízení. Institucionálně garantovaná možnost dotčených osob návrhy a námitkami účinně participovat na soudním procesu patří mezi elementární pravidla soudního řešení sporů [srov. např. nálezn sp. zn. IV. ÚS 269/05 ze dne 27. 6. 2005 (N 129/37 Sb. NU 629); či nálezn sp. zn. I. ÚS 273/06 ze dne 14. 9. 2007 (N 144/46 Sb. NU 409)]. Za situace, kdy tak obecné soudy neučiní a odmítnou provést důkazy navržené účastníkem řízení, které by svědčily jeho právním závěrům, příp. se s jeho důkazními návrhy žádným způsobem nevypořádají, tak lze hovořit o tzv. opomenutých důkazech, kterými jsou takové důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud podle zásady volného hodnocení důkazů nezabýval [srov. např. nálezn sp. zn. II. ÚS 182/02 ze dne 11. 11. 2003 (N 130/31 Sb. NU 165)]. Ustálená judikatura Ústavního soudu týkající se tzv. opomenutého důkazu [srov. např. nálezn sp. zn. III. ÚS 61/94 ze dne 16. 2. 1995 (N 10/3 Sb. NU 51); nálezn sp. zn. II. ÚS 663/2000 ze dne 10. 4. 2001 (N 57/22 Sb. NU 19); nálezn sp. zn. I. ÚS 413/02 ze dne 8. 1. 2003 (N 4/29 Sb. NU 25); nebo citovaný nálezn sp. zn. I. ÚS 273/06] vychází z principu, že "zásadám spravedlivého procesu, vyplývajícím z Listiny (čl. 36 odst. 1), je nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem v řízení před obecným soudem musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl.*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

38 odst. 2 Listiny) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval, a k právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl (§ 157 odst. 2 o. s. ř.). Jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží svoje rozhodnutí nejen vadami spočívajícími v porušení obecných procesních principů, ale současně postupuje i v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté Listiny (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) a v čl. 6 odst. 1 Úmluvy". Jinými slovy, rozhodující soud není povinen provést všechny navržené důkazy, avšak musí o vznesených návrzích rozhodnout, a pokud účastníky řízení vzneseným důkazním návrhům nevyhoví, pak musí ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl, resp. je nepřevzal pro základ svých skutkových zjištění.“

43. Nezbyvá než konstatovat, že výpovědi svědka N. se nepodařilo spolehlivě prokázat, které dodávky zboží, kdy a v jaké hodnotě byly dodány na provozovnu žalobkyně, tedy ony 4 pilíře definované v úvodu se správci daně nepodařilo v této části důkazního řízení prokázat a zůstalo tak pouze u obecného tvrzení správce daně, že řidič N. dodával zboží znějící na subjekt C. daňovému subjektu, čímž nedošlo k přechýlení důkazního břemene na DS a toto zůstalo u správce daně. A jelikož toto důkazní břemeno s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně neunesl, nemá v dalším právo ponechat zboží, které zavázal svědek N., v „doměřovacím balíčku“.
44. Stejně tak, pokud správce daně označil výpověď svědka T. za nevěrohodnou, tak se akorát stalo to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno v podobě svého tvrzení, že zboží, které znělo na osobu C., a které zavázal svědek T., skončilo v prodejně žalobkyně, že tomu tak je, svědčí o tom to, že objem faktur, které dodával T., správce daně ponechal v „doměřovacím balíčku“. V tomto směru důkazní břemeno leží i nadále na straně správce daně, kterému se výpovědi svědka T. a ani jinými důkazy, nepodařilo ho přechýlit na žalobkyni.
45. Pokud je tedy prokázáno, že obě osoby byly v této době mimo území ČR, tak došlo k přechýlení důkazního břemene na správce daně, neboť ten tvrdí, že i v této době žalobkyně, popř. její druh zboží na své provozovně přebírali, potvrzovali a hradili. Jelikož po přechýlení důkazního břemene po předložení cestovních dokladů, zůstalo na správci daně a ten dokonce odmítnutím výsledků jej na sobě zanechal, tak pak jako důsledek toho, není možné, aby setrval na tom, že dodávky zboží z doby, kdy byli oba ve Vietnamu, ponechá v doměřovacím balíčku.
- g. *Přechod na pomůcky – stupeň spolehlivosti stanovení daně, nepřiměřenost použitých pomůcek*
46. Úvodem této části je třeba uvést, že žalovaný (správně zřejmě „žalobkyně“, pozn. soudu) je i přes všechny závěry správce daně, ale i žalovaného přesvědčen, že bylo možno stanovit základ daně dokazováním. Správce daně neměl zákonný ani jiný důvod k přechodu na řízení stanovení daně pomůckami. Pokud žalovaný konstatuje porušení zákonných povinností, tak se jednalo o porušení zejména zákona o účetnictví v oblasti vedení skladové evidence. Toto pochybení nebylo však takového fatálního rozsahu, aby daně nemohla být stanovena dokazováním.
47. Fatální rozsah (míněno co do nárůstu obratu, ne množství chyb) způsobilo až to, že Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

správce daně vyzval žalobkyni ke sdělení toho, proč nemá v účetnictví zaúčtované doklady znějící na osobu C.. Na to žalobkyně reagovala jednak vysvětlením, že tyto doklady znějící na třetí subjekt a jednak sdělením, nelze zaúčtovat u sebe, neboť patří do účetnictví osoby, která je na dokladu uvedena a jednak proto, že tyto nákupy neuskutečnila.

48. Toto tvrzení však žalovaná neuměla doložit důkazy a vlastně ani nemusela prokázat, neboť důkazní břemeno stíhá žalobkyni jen potud, co sama tvrdí. V průběhu řízení dokazováním se pak snažila předkládat celou řadu důkazů (cestovní doklady s pobytem mimo ČR, výpověď svědků T. na PČR, dále pak svědka N. – zmařeno zásahem správce daně, zpracování znaleckého posudku ohledně podpisů na dokladech o převzetí zboží), které osvědčovaly tu skutečnost, že existuje oprávněná nejistota o tom, které doklady a v jakém objemu měla žalobkyně u sebe zaúčtovat. Správce daně však tyto důkazy přecházel, neboť si byl vědom toho, že přejde na pomůcky a převezme iniciativu pouze on sám.
49. Ve světle „nafouknutých“ nedostatků, vytykánych správcem daně, jakož i žalovaným, nedostatků, na které žalobkyně vždy reagovala, tyto vysvětlila a škodlivý následek promptně odstranila, je třeba se dovolávat i soudních rozhodnutí, které predikují, že i velké nedostatky v účetní evidenci, zákonitě s sebou nemusí vést okamžitý přechod od dokazování k pomůckám. Jedním z takových rozhodnutí je rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 185/2020 – 43. „*NSS v této souvislosti připomíná závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle kterých pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno, 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 obsahu. Navzdory nesplnění primární povinnosti řádně vést potřebné evidence tedy stěžovatelka stále mohla unést důkazní břemeno k tvrzením v daňových přiznáních. Nevedení skladové evidence totiž bez dalšího nevede k nemožnosti stanovit daň dokazováním [k rozsahu evidence skladových zásob srov. např. nález ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 Sb. NU 131)]. Skladová evidence, jakkoli je zpravidla klíčovým důkazem, není pomyslnou „korunou důkazů“, bez jejíž existence stěžovatelka a priori nemůže unést důkazní břemeno. Je totiž představitelné, že rozsah výdajů i tržeb prokáže jinými důkazy než skladovou evidencí.“*
50. Dále je nutno uvést, že v současné době a stavu legislativy, ale i judikatury, nemá žalobkyně jakoukoliv možnost se rozhodnutí správce daně, který nevedl normální řízení, v řízení stanovení daně pomůckami jakkoli se účinně bránit. Správci daně jsou s výhodami svého postavení v řízení stanovení daně pomůckami tohoto typu dobře vědomi, a pokud nedosahují v řízení dokazování předpokládaných úspěchů, neboť argumentace a kroky protistrany jim nabourávají jejich doměřovací představu, není pro ně nic jednoduššího, než nalézt pochybení často z oblasti vedení účetnictví podle zákona o účetnictví, prohlásit, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost a přejít na řízení stanovení daně pomůckami. Takto se to událo i v tomto případě.
51. Stávající § 98 daňového řádu už pod dojmem judikatury Ústavního a později i Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Nejvyššího správního soudu stanoví, že 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. Z citovaného vyplývá, že přiměřenost použitých pomůcek zkoumá odvolací orgán na rozdíl od dřívější právní úpravy, kterou musel vyložit až Ústavní soud, vždy. Tedy i v případech, že daňový subjekt v odvolání jejich nepřiměřenost nenamítá.

52. Proti tomuto postupu žalobkyně nic nenamítá, proti nepřiměřenosti už ano, neboť nebyla dodržena základní pravidla pro řízení, jehož výsledkem bylo stanovení daně podle pomůcek. Nicméně, jak již bylo řečeno vpředu, žalobkyně není přesvědčena o správnosti, či o oprávněnosti přechodu správce daně na stanovení daně za využití pomůcek.
53. Pokud správce daně na str. 24 Zprávy o DK 2015 uvádí, že: *„správce daně má za to, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, dle ustanovení § 98 daňového řádu. Správce daně je oprávněn stanovit daň tímto náhradním postupem, jsou-li kumulativně splněny zákonné podmínky pro tento způsob stanovení daně, tzn., že daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním. Ke stanovení daně podle pomůcek, ve smyslu § 98 daňového řádu, pak musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých zákonných povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním, 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“*
54. Podívejme se na ony tři podmínky. 1) Daňový subjekt nesplnil některé ze svých zákonných povinností při dokazování. Pokud jsem měl možnost ve zprávě z daňové kontroly vyhledat, kterou ze svých zákonných povinností žalobkyně nesplnila, tak jsem narážel stále na to, že správce daně uvádí, žalobkyně neprokázala, proč neúčtovala o všech skutečnostech. Na žádnou jinou, žalobkyní nesplněnou zákonnou povinnost, správce daně nepoukázal. O neprokázání této povinnosti, a to o její oprávněnosti bylo pojednáváno již vpředu. Podmínka č. 1 znamená, že: daňový subjekt nesplní svou povinnost prokázat tvrzené skutečnosti, která jej stíhá ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Tato podmínka platí ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu i po nabytí účinnosti tohoto zákona.
55. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 78/2007-47 ze dne 19. 11. 2008 přitom vyplývá, že: *„Zákon nerozlišuje, zda nepodání daňového přiznání, resp. neunesení důkazního břemene bylo ze subjektivních nebo objektivních příčin. Správce daně je povinen užít pomůcek i v případě, kdy daňový subjekt neplnil své povinnosti nezaviněně a během správního řízení se správcem daně jinak spolupracoval. Na pomůcky tedy může správce daně přejít i v takových daňových subjektech nezaviněných případech, jako je např. ztráta předmětných dokladů v důsledku požáru, krádeže atd. Rozhodující je tedy objektivní skutečnost, zda daňový subjekt zákonnou povinnost splnil či nesplnil.“*
56. Neunesení důkazního břemene ovšem nebylo a ani podle daňového řádu není jediným případem, kdy je správce daně oprávněn přejít na pomůcky. Daňový řád upravuje i další takovéto případy, a to použití pomůcek v případě nesplnění povinnosti umožnit správci daně zahájit daňovou kontrolu, neposkytnutí součinnosti při postupu k odstranění pochybností, nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, při určování výše

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zajišťované částky a v některých případech při insolventním řízení. Takováto situace ale v tomto případě nenastala.

57. 2) Bez součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním. Předně my tvrdíme, že ze strany žalobkyně byla vždy správci poskytována veškerá možná součinnost. Žalobkyně nekladla překážky v provádění kontroly, vždy řádně a včas předala veškeré podklady a listiny, sestavy a další požadované, reagovala na výzvy, navrhovala provedení důkazů apod. Byla aktivní a maximálně naplňovala zásadu daňového řízení, kterou je zásada součinnosti. Pokud je žalovaný jiného názoru, nechť prosím tento osvědčí spisem. V jediném, v čem nešla žalobkyně správci daně „na ruku“ byla představa a zbožné přání správce daně o tom, že veškeré zboží, kde byly doklady vystaveny na osobu C. a skončily v šedé ekonomice, že toto zboží bylo prodáváno pod dispozicí žalobkyně. V tomto směru opravdu nebylo možno a ani dnes nelze očekávat součinnost ze strany žalobkyně.
58. Jsme toho názoru, že skutečnost, že je správce daně ve výše uvedených případech oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, ještě neznamená, že je oprávněn tak učinit v každém takovém případě. Daňový řád preferoval „správné“ stanovení daně, tedy její stanovení na základě dokazování, do té míry, že správci daně umožňoval stanovit daň za použití pomůcek pouze tehdy, jestliže ji není možné stanovit dokazováním. Tato podmínka platí i ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu.
59. *„Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Až v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to podle pomůcek. Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně podle pomůcek, daň se sjedná. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň samotnou podle pomůcek a přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má tak dvě meze. Jedna je vyjádřena v § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak v § 31 odst. 7 daňového řádu. To znamená, že správce daně je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by pak nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem a daň sjednat. Před užitím v pořadí dalšího způsobu stanovení daně je tedy vždy povinností správce daně zjistit, zda podmínky pro zamýšlený způsob stanovení daně jsou splněny.“* Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004.
60. *„Z § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovodit závěr o nemožnosti stanovení daně a základu daně dokazováním. Správce daně je povinen před vynesením závěru o splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek zkoumat, zda není možno s využitím dosud zjištěných údajů o příjmech a výdajích daňového subjektu za dané zdaňovací období stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tento závěr včetně důvodů, které správce daně považoval za určující, musí být seznatelný z vyměřovacího spisu, v případě rozhodnutí o odvolání pak musejí být řádně uvedeny v jeho odůvodnění (§ 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Zde musí být nejen sděleno, jakým způsobem byla stěžovatelem porušena jeho*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*zákonná povinnost při dokazování, ale i přesvědčivě odůvodněno, proč nebylo možné stanovit daň dokazováním, které zákon jako metodu určení daňové povinnosti preferuje.“*  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 9 Afs 4/2007-92.

61. *„Žalobkyně vychází zřejmě z nevyřčeného předpokladu, že v okamžiku, kdy byt jediný údaj v účetnictví není prokázán, nelze daň stanovit dokazováním a je třeba přejít k pomůckám: takový předpoklad je ovšem nesprávný. Ze své podstaty jsou vstupní údaje, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně podle pomůcek, vždy méně přesné než údaje získané dokazováním, protože jsou vždy jen odhadem - byť kvalifikovaným - pravděpodobných okolností hospodaření daňového subjektu. Stanovení daně podle pomůcek je tak postupem náhradním, „nouzovým“, pro případy, kdy jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že jich zkrátka nelze použít. Žalobkyně v souvislosti s konkrétním obchodním případem nedoložila, že si konkrétní výdaj uplatnila oprávněně, přesto by však ráda z tohoto titulu dosáhla snížení základu daně, a to prostřednictvím pomůcek. To však není možné: dokazování má v daňovém řízení přednost, a má-li daňový subjekt k dispozici převážně řádně vedené a věrohodné účetnictví, nelze je pominout a na základě jednoho či dvou sporných údajů zcela vyloučit dokazování.“*  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006-77.
62. 3) Daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Na úvod uvádíme, že způsobem, jakým postupuje správce daně v žádném případě nelze usuzovat, že takto stanovená daň bude odpovídat dani, která se bude přibližovat realitě roku 2015 a 2016. Správce daně odmítl subjekt, který mohl srovnatelné podmínky nabídnout, místo toho vše postavil na výpovědích 2 řidičů.
63. Pokud by alespoň správce daně, při zachování elementárních zásad logického uvažování, postupoval tak, že z objemu dokladů na C. vyloučí ty, které byly zpochybněny jako např. ty, které: 1) dodával Viet, jehož správce daně vyloučil jako nevěrohodného, ovšem v pomůckách s ním dále počítá, 2) byly dodávány na tržnici v době, kdy byl stánek, v důsledku pobytu obou ve Vietnamu, zavřený, 3) byly dodávány formou ambulantního prodeje (nutno podotknout ke cti správce daně, že zde ratio zafungovalo a dodávky tzv. ambulantního prodeje byly správcem daně na poslední chvíli vyloučeny), 4) nebo ty, které znalecký posudek vyloučil, z důvodu neosvědčení převzetí zboží podpisem, protože když je nepodepsal, tak je nepřevzal, popř. neuhradil a tedy nemohl ani prodávat, tak pak by se možná dalo hovořit o tom, že se SD blíží malými krůčky ke skutečné dani dostatečně blízko.
64. Tedy lze očekávat, že skutečnosti, které jsou plně prokázány, budou použity i v dalším řízení stanovení daně pomůckami. Správce daně na straně 30 výsledku kontrolního zjištění a str. 59 se začal zabývat otázkou stanovení daně pomůckami a to její výše z pohledů měřítka spolehlivosti. Zde uvedl, cituji: *„Dále se správce daně zabýval otázkou, zda daň podle pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě. K tomu je nutno uvést, že daň podle pomůcek byla stanovena na základě zjištění správce daně o odběru zboží daňovým subjektem od výše uvedených společností. Jak již bylo uvedeno, správcem daně bylo zjištěno porušení zboží od výše uvedené obchodní korporace v částce 7 459 053,00 Kč na základě faktur, které byly dodány na adresu provozovny daňového subjektu. Z uvedených skutečností vycházel správce daně při stanovení nákladů a výnosů daňového subjektu. Správce daně má za to, že pomůcky použité ke stanovení daně mají zcela racionální povahu a v maximální možné míře usilují o přesnost jimi určovaných skutečností. Na základě shora uvedených skutečností správce daně konstatuje, že daň podle pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě, protože*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*ke stanovení daně tímto způsobem použil správce daně údaje, které byly zjištěny na základě vyhledávací činnosti správce daně, tedy zákonným způsobem. Třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek tak byla splněna.“*

65. Se závěrem správce daně o stanovení daně dostatečně spolehlivě nelze souhlasit. Neboť jako důkaz pro použití v pomůcce použil údaje zdaleka neprokázané. Stejně tak pouhý propočet, respektive proindexování čísel, které byly použity správcem daně, svědčí o velké nespolehlivosti a výraznému odklonění se od reality. Správce daně použil pro doměřovací algoritmus na rok 2015 doklady - faktury za období od registrace 5. 10. 2015 do 31. 12. 2015 a spočítal obrat za těchto  $26 + 30 + 31 = 87$  dnů. Přičemž z tabulky č. 9 vzal částku 7 266 168 Kč jako tržbu za zboží uvedené na fakturách C.. Pokud tuto tržbu za období od 5. 10. 2015 do 31. 12. 2015 přepočteme na celý rok, tak získáme obrat  $(7.266.168 / 87 \times 365)$ , ročně pak k obratu 30 138 000 Kč. Takový obrat ovšem je hrubě mimo ekonomickou realitu pro stánek či prodejnu, jakou provozuje žalobkyně. Z tohoto pohledu se jedná o stanovení obratu a z toho vypočtenou daňovou povinnost v neadekvátní výši, neboť správce hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Proč tomu tak je, uvedla žalobkyně v úvodní replice pod bodem V. této žaloby, kde se uvádí, že pokud by žalobkyně měla dosáhnout takového obratu, musel by denně prodat 108 kartonů cigaret, při propočtu času, kolik minut trvá průměrný nákup, vychází trvání nepřetržitého prodeje ve všední den 17 hodin denně a o víkendu při nárůstu na 300 zákazníků by pak musel trvat nepřetržitý prodej 50 hodin denně. Necht' na shora uvedené, je pohlíženo jako na důkaz, který lze podrobit soudnímu přezkumu.
66. Jsme přesvědčeni, že v tomto případě při obratu přes 30 000 000 Kč se jedná jednoznačně o exces správce daně, jenž hrubě vybočil z mezí správního uvážení, resp. žádné správní uvážení neučinil, (spisem toto není seznatelné). Stejně tak se i vysvětluje tvrdošíjně odmítání provedení šetření u srovnatelného subjektu a porovnání s údaji žalobkyně.
67. Jde tedy o zásadní pochybení a závažné logické deficity správce daně při použití pomůcek, jež vyústily v závěr, že obrat za období od 5. 10. do 31. 12. 2015 činil částku 7 266 168 Kč, (žalovaný ve svém rozhodnutí pod bodem 97. uvádí dokonce 7 968 374 Kč) a v roce 2016 měl podle žalovaného činit obrat 30 383 403 Kč, viz bod 104 rozhodnutí.
68. Nejhorší na celém případě je ta skutečnost, že nikde v celém správním spise není ani jedna zmínka, či polemika neboli správní úvaha o tom, zda tam, kam směřuje svými závěry správce daně, odpovídá objektivní realitě. Tedy pokud je stanovena daňová povinnost pomůckami, tak přesto je třeba dbát některých, judikatorních a zákonných mantinelů.
69. Zároveň uvádíme, že neprojíme proti pomůckám, způsobu jejich použití, které správce daně použil v tomto případě, vznášíme jen námitku, že se zabývá prvkem vycházejícím z dikce zákona a to § 1 odst. 2 DŘ a to i za situace, kdy je použit postup stanovení daně dle pomůcek. Tedy, že nepostupoval tak, aby jeho odhad výše stanovené daně se blížil co nejvíce realitě. Stejně tak žalobkyně neprojí proti špatnému výběru pomůcek, na to nemá právo, brojíme proti tomu, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být být kvalifikovaným odhadem stanovena. Svými odvolacími námitkami chceme zabránit určitému bezpráví, které by mohlo nastat, neboť zde hrozí, že zcela mimo ekonomickou realitu a bez dalšího zkoumání se rozhodne, že takto malý krámeček má obrat jako střední prodejna.
70. Žalobkyně uvádí, že např. ač je to součástí § 98 odst. 3, písm. c) daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vyjmenováno sice jen příkladmo, se správce daně v rámci reálnosti svých úvah vůbec nezabýval srovnatelnými subjekty, provozující stejnou nebo obdobnou činnost.

71. Žalobkyně uvádí, že v současnosti provozuje tento obchod společnost D. Kim s.r.o. IČO: 01935631 a ta vykázala za rok 2018 obrat z prodejů tabákových výrobků ve výši 16 411 000,-Kč, obrat za období 1 až 10 /2019 činí 13 671 000,-Kč. (aktuálně za rok 2019 je obrat 17200 000 Kč, obrat za Covidový rok 2020 je ve výši 9 300 000 Kč). Očekával jsem, že žalovaný v rámci odvolacího řízení tento nedostatek napraví a srovnání provede. Nestalo se tak. Jelikož neprovedení srovnání je samostatný odvolací důvod, tak se jím v této části již zabývat nebudeme.
72. My jen tvrdíme, že nebylo v rukách a schopnostech žalobkyně v tehdejších podmínkách za situace, kdy pečovala sama o své dítě, druh byl ve vězení, docilovat obrátů v takové výši, v jaké stanovuje pomůckami správce daně. Kupní síla na tržnici Dragon v sortimentu, v jakém vede svůj obchod se ve srovnání s rokem 2015 a 2016 na současný stav zvýšila a to z důvodů toho, že obchodníci s tabákovými výrobky v důsledku cílených opatření orgánů celní a daňové správy, svou prodejní činnost ukončili a tak část této klientely přešla k žalobkyni. Samotné sdělení svědka F. toto potvrdilo, že v současnosti na tržnici Dragoun zaváží méně subjektů.
73. A pokud tedy tvrdíme, že obrat 30 000 000 Kč je na tak malý obchod nereálný, tak toto své tvrzení umíme prokázat jedině údaji srovnatelného subjektu, který provozuje prodejnu v současné době. Požadavek původně vznesený na správce daně o tom, aby formou místního šetření byl přítomen po určitou dobu v provozovně a to za účelem získání relevantních údajů o dosahovaných obratech tohoto obchodu v určitém časovém úseku, se mezitím, s ohledem na Covidová opatření, stal nereálným.
74. Jelikož zde proti sobě stojí dva atributy: Za prvé - pokud žalobkyně neunesla břemeno důkazní je v důkazní nouzi a správce daně, po naplnění zákonných podmínek, přejde na stanovení daně pomůckami, tak, jak judikoval i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. j. Afs 28/2007-156, když konstatoval: *„Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek samo o sobě není a nemá být sankcí (viz již výše), ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány. Správce daně se vzhledem k úkolu stanovit daňovou povinnost co nejvíce spolehlivě i za okolností, kdy nemá potřebné údaje ze strany daňového subjektu, též vystavuje možnosti, že výsledný odhad a tím i stanovená daň bude nižší, než kdyby daňový subjekt splnil své zákonné povinnosti a poskytl mu úplné a bezchybné daňové přiznání. Právě tak, jako není přípustné, aby z tohoto důvodu vyměřoval daň záměrně vyšší, než z použitých pomůcek vyplývá, není možné jej ani zavázat daňovou povinností vyměřovat za každých okolností na nejnižší hranici možného odhadu. Ani tento postup by nebyl v souladu s požadavkem v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost pomůckami určených skutečností.“*
75. Tedy prvním atributem je riziko, že daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně. Naproti tomu stojí druhý atribut, který vychází z principu, „nechť po právu náleží každému, co jeho jest“, kdy určujícím faktorem je to, že by měl být zdaněn vždy jen zisk (základ daně) a to vždy jen jednou a maximálně možné, realitě se přibližující výši.
76. Zákon ani judikatura nestanovuje jakousi hranici hrubého nepoměru, tedy „zákoně tolerance“ mezi daní stanovenou na základě dokazování a daní stanovenou pomůckami.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Nicméně pokud existuje možnost naplnění principu zakotveného v § 98 odst. 2 DŘ, kdy by se mělo přihlídnout ke všem okolnostem, včetně toho, zda daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Judikatura NSS uvádí: „*termín "dostatečně spolehlivě" je neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě, není možno zobecnit situace, kdy je tento termín vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah. Lze však shrnout, že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námitky proti opačnému postupu správce daně. Tomuto závěru odpovídá i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55 (zveřejněno na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).*“

77. My tvrdíme a jako námitku vznášíme to, že správce daně, ač vybral pomůcky ne zcela prokázané (sestavy dokladů patřící k dodanění znějící na C.) tak tato okolnost jen podtrhuje, že daňové orgány v tomto případě vybočily z mezí uvážení, které jim poskytuje daňový řád, jelikož výše stanovené daně rozhodně nebyla přiměřená dosaženým hospodářským výsledkům, a daň tedy nebyla stanovena spolehlivě (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Lze jen zopakovat mantru, že cílem daňové správy musí být vybrání daně stanovené ve správné (či v případě stanovení daně dle pomůcek přiměřeně správné) výši [nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (N 85/41 Sb. NU 105)].
78. Správce daně vykonstruoval pomůcky tak, že výsledná daň není stanovena dostatečně spolehlivě. Dokonce vybočil z mezí správního uvážení, jedná se o jednoznačný exces správce daně, který si měl hned na začátku prověřit správním uvážením o tom, zda celková výše obratu a z toho vypočtená daň je ekonomicky reálná, stanovená dostatečně spolehlivě. Nedosažení dostatečné spolehlivosti pramení z rozdílu toho, co a jak se má zdanit ve světle chápání správce daně na jedné straně a žalobkyně na straně druhé. I když se daň stanovuje za použití pomůcek, neměla by být v rozporu se zřejmou realitou. Pokud se tak stane, jako v tomto případě, porušuje správce daně nejen ustanovení § 98 daňového řádu, ale zároveň je porušena interpretační zásada zakotvená v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu.
79. Je tedy nezbytně nutné, aby v rámci správního přezkumu soudem byla přezkoumána kvalita použitých pomůcek se vztahem k věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesního pochybení svým postupem v případě provedení zásahu do práv strany žalobkyně při provádění svědecké výpovědi svědka N. viz žalobní důvod pod č. 3.

*b. Neprovedení srovnání se srovnatelným subjektem*

80. Za situace, kdy správce daně odmítl návrh žalobkyně na provedení srovnání se srovnatelným subjektem a ani žalovaný tomuto návrhu nevyhověl, přičemž vedle převzaté argumentace správce daně o tom, že navrhovaný srovnatelný subjekt začal uskutečňovat svou činnost až v roce 2017, tj. v jiném čase a za jiných podmínek. Tak je nutno k této argumentaci uvést, že žalobkyně provozovala předmětný obchod v roce 2016, přičemž není ze sdělení žalovaného seznatelné, o jaké jiné podmínky se dále jednalo. Pokud by snad namítal, že ceny cigaret v roce 2016 byly jiné než v roce 2017, tak prostým rychlým dotazem na společnost GEKO k cenám z roku 2016, a to nemluvím o tom, že ceny za rok 2016 měl k dispozici sám žalovaný, vždyť je neustále kontroloval. Tento výmluvný argument nemůže v žádném případě obstát, stejně tak jako nemůže

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

obstát ani argument nově vznesený žalovaným, kdy ve svém rozhodnutí pod bodem [115] uvádí: „Správce daně se k předmětné námitce vyjadřoval již v rámci daňové kontroly, viz str. 41 a 42 zprávy o daňové kontrole. Daňovým subjektem navrhovaný srovnatelný subjekt začal uskutečňovat svou činnost právnické osoby až v roce 2017, tj. v jiném čase a za jiných podmínek. Navíc se jedná dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů osoby spojené, neboť daňový subjekt a jednatel s.r.o. je jedna a tatáž osoba. Odvolací orgán dále podává, že nebyl dán důvod pro použití pomůcky dle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu za situace, kdy správce daně disponoval jinými pomůckami, na základě kterých bylo možné dostatečně spolehlivě stanovit daň.“

81. Pokud se žalovaný ve své odmítací argumentaci dovolává toho, že nelze pro srovnání použít navrhovaný subjekt z důvodu toho, že se jedná o spřízněné osoby a přitom se opírá o ustanovení dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), kdy toto ustanovení reguluje ceny obvyklé při vzájemném obchodování mezi osobami spřízněnými, tak mu zcela uniká souvislost a vazba mezi § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se přeci používá v úplně jiné souvislosti. Vylučující argument použitý žalovaným, je zcela mimo a bez dalšího komentáře. S ohledem na skutečnost, že ani správce daně a ani žalovaný nechtěl srovnání provést, přičemž o skutečném důvodu lze polemizovat, nicméně je všem jasné, proč tomu tak bylo, neboť by se v plné nahotě nastolil rozpor mezi výší, kterou doměřuje správce daně (30 380 000 Kč a výší obratu u srovnatelného subjektu společnosti D. KIM s.r.o.). Za tímto účelem v příloze předkládám výkaz zisků a ztrát, kde je uveden u tohoto subjektu obrat za rok 2018 ve výši 20 073 000 Kč, přičemž je nutno dodat, že právě tento subjekt splňuje ty nejbližší kritéria pro provedení srovnání, neboť podniká na stejném místě, se stejným sortimentem, se stejnou klientelou, se stejnou zákonnou marží akorát o 2 roky později, což ovšem není na závadu, jak shora vysvětleno.

*ch. Nerespektování závěrů znaleckého zkoumání*

82. Úvodem tohoto žalobního bodu je třeba uvést na pravou míru, jak předložený znalecký posudek zapadá do celého kontextu dané kauzy. Celým žalobním návrhem se jako červená niť táhne otázka, zda a kolik vlastně z dodávek zboží znějících na osobu C. oprávněně uvízlo v ekonomické sféře žalobkyně. Tato otázka se pak neustále prolíná v různé podobě do různých žalobní důvodů. Nejmarkantněji se však projevuje u žalobního bodu č. 7, jenž se zabývá neadekvátní výší daně stanovené dle pomůcek s poukazem na to, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Tedy na znalecký posudek je nutno nahlížet jako na důkaz předkládaný žalobkyní podporující její tvrzení, že se správce daně při práci s pomůckami dopustil jednoznačného excesu, (stanovení výše obratu), který nerefletoval ekonomickou realitu řešeného případu a vyústil tak v to, že konečná daň přenesená do celkového výsledku překročila meze vymeřené daně dostatečně spolehlivě.
83. Předkládaný znalecký posudek opravdu není o tom, jak se pohybovalo zboží ani o tom, zjistit, kdo napodoboval podpisy osoby C. na příslušných dokladech. Znalecký posudek je o konkrétních podpisech ve spojení s konkrétní dodávkou zboží, je o tom říci a na maximálně možnou mírou určit, že podpis na každém jediném dokladu, je nebo není podpisem žalobkyně, či jejího druha. Jakákoliv pochybnost v tomto směru byla, viz závěry soudního zkoumání v podobě tabulky v závěrečné části posudku počínaje stranou

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

95, byla s odkazem na naše podání ze dne 4. 4. 2020, vzata k tíži žalobkyně.

84. Jelikož správce daně, viz Stanovisko k opravnému prostředku pod č. j. 919038/20/2403-50521-405197, bod č. 9, zůstal na původní pozici a žalovaný tuto rétoriku převzal, nezbude žalované než zopakovat své odvolací námitky a tyto přetavit do námitek žalobních. Bude však nutné tyto zopakovat kompletně a to z důvodu, aby žalobní návrh nebyl stížen výtkou obecného tvrzení.
85. Poté, co správce daně odmítl (jsem toho názoru, že ne jen z důvodu nákladových) ustanovit soudního znalce z oboru písmoznalectví (mimořádně znalecký posudek se jevil jako velmi potřebná pomůcka), kdy, a to s ohledem na dosavadní zjištění správce daně zadokumentované ve výsledku kontrolního zjištění, bylo najisto prokázáno, že žalobkyně zboží z dokladů znějících na osobu C. převzala ve své provozovně, stvrdila podpisem a uhradila, a tyto skutečnosti se jak tvrdí správce daně, prokázaly najisto, nezbylo žalobkyni než zadat znalecké zkoumání sama. Tedy zadání znaleckého zkoumání vycházelo z tvrzení svědků, že zboží přebírali, hradili a podepisovali zástupci žalobkyně pan a paní D. T. D. a T. L. N., přičemž toto tvrzení převzal i správce daně, které pak „přetavil“ do výsledku kontrolního zjištění.
86. Za situace, kdy svědek N., či svědek F. tvrdí, že zboží vždy přebírala žalobkyně, či její druh, D., toto převzetí stvrzovala svým podpisem, i když, jak tvrdí svědek F. pokaždé nějak pozměněným, nezbyvá než toto tvrzení podrobit znaleckému přezkoumání. Podle předběžného sdělení znalce je možno zjistit, zda podpisy na rozvozových listech jsou podpisy jedné či dvou osob, anebo více různých osob, či tyto podpisy a které korespondují s podpisy žalobkyně popř. jejího druha. Znalecký posudek byl pak dne 11. 3. 2020 předán správci daně.
87. Na str. 42 zprávy o daňové kontrole 2015 se uvádí: Správce daně konstatuje, že znalecký posudek splňuje veškeré náležitosti, které mu ukládá zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících a vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb. a osvědčuje znalecký posudek jako důkaz, který splňuje veškeré náležitosti a bude zahrnut do důkazních prostředků, které má správce daně k dispozici“. Správce daně poté cituje různé pasáže ze znaleckého posudku, kde také mimo jiného uvádí, že: „..., že srovnávací podpisy paní T. L. N. jsou psané střední písařskou úrovní s absencí identifikačně významných znaků, písmo je nevýrazné a monotónní. Znalce paní T. L. N. označila za pisatelku, která nedokáže psát písmem vyšší písařské úrovně. Srovnávací podpisy, ze kterých vycházela, pocházejí před dobou a po době vzniku sporných podpisů a proto vytvářejí adekvátní časovou vazbu. Znalce podrobně rozebrala shodné znaky písma a tyto znaky pak porovnávala se spornými podpisy, zda také vykazují nějaké shodné znaky s písmem paní T. L. N.. Srovnávací podpisy pana D. D. T. označila znalce jako za podpisy pisatele s vyšší písařskou úrovní, podpisy jsou konzistentní, nacvičeného druhu s protisměrným tahem, jehož prvky zasahují ze středního do dolního pásma a následně i do horního pásma. Vlastní podpisy pocházejí z doby před i po vzniku sporných podpisů a proto je srovnávací materiál adekvátní časovou vazbou. Znalce podrobně rozebrala shodné znaky písma a tyto znaky pak porovnávala se spornými podpisy, zda také vykazují nějaké shodné znaky s písmem pana D. D. T.“.
88. Znalce konstatuje, že nemohla posoudit, zda pisatelé napodobovali pravý podpis osoby C. Hoat Viet, neboť tento nesporně pravý podpis neměla k dispozici. Potvrdila však fakt, že podpisy na osobu C. H. V. psalo více pisatelů. Jsme toho názoru, že obecný závěr znalce o tom, že podpisy na osobu C. psalo více pisatelů je faktem, který je

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

uveden ve znaleckém posudku a se kterým se bude muset správce daně vypořádat.

89. Správce daně uvedl, že znalecký posudek vyhodnotil spolu se svědeckými výpověďmi a porovnal ve vzájemných souvislostech. Dále uvedl, viz str. 44 Zprávy o DK 2015: *„V úvodu správce daně předesílá, že znalecký posudek není v daňovém řízení privilegován. V tomto případě nešlo ani o znalecký posudek ve smyslu § 95 daňového řádu (vypracovaný znalcem, kterého ustanovil správce daně), ale o znalecký posudek předložený daňovým subjektem, s nímž se v řízení nakládá stejně jako s každou jinou (nikoli „veřejnou“) listinou. Cílem zkoumání v písmoznalectví je identifikace pisatele jednotlivých druhů písma a zjištění pravosti podpisů. Výstupem je znaleckým posudek, který se vyjadřuje pisateli posuzovaného materiálu – tj. „kdo podpis napsal“.*
90. Ono úvodní předeslání správcem daně vyslovené, že v případě tohoto znaleckého posudku se nejedná o znalecký posudek ve smyslu § 95 daňového řádu vypracovaný znalcem jmenovaným, ale „jen“ znalecký posudek předložený žalobkyní. Tedy jinými slovy uvedl, že důkazní síla posudku je závislá na osobě objednatele posudku. To snad ne!! Tady hodně zaskřípala zásada rovného nakládání. Nicméně je potřeba na tento závěr nahlížet jako na přípravu toho, co správce daně se znaleckým posudkem udělal.
91. Je nutno dodat, že i samotná Metodická pomůcka GFŘ k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 50071/15/7100-40124-506246, uvádí, viz Čl. 9 bod 9. Str. 24 *„Jinak je však třeba mít na paměti, že svědek je vždy „jen jeden“, ať byla svědecká výpověď navržena daňovým subjektem, či ať je prováděna z iniciativy správce daně v rámci opatřování si důkazních prostředků. Současně neexistuje žádný „svědek daňového subjektu“, pouze svědek daňovým subjektem navržený, který, obdobně jako svědek vyslýchaný z iniciativy správce daně, může v rámci svědecké výpovědi prokazované skutečnosti jak potvrdit, tak rozporovat či vyvrátit (blíže k odmítnutí provedení svědecké výpovědi správcem daně viz odst. 6)“.*
92. Tak jak toto pravidlo, vycházející ze zásady rovnosti, působí na svědky, tak zákonitě působí i na znalce. Stejně tak si dovoluji nesouhlasit se správcem daně, že znalecký posudek není v daňovém řízení privilegován, jelikož má určité významné postavení, neboť znalec je profesionál a odborník svého oboru prověřený praxí a hlavně není ovlivněn vedlejšími vlivy jako např. svědek. K tomuto i judikatura uvedla následující: *„Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků.“* Srovnej Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 86/2013-21 ze dne 31. 10. 2013, kde se dále uvádí: *„Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru.“*
93. Dal by se očekávat onen myšlenkový proces hodnocení důkazů z oblasti porovnání svědeckých výpovědí a znaleckého posudku ve vzájemných souvislostech a to tak, jak to správce daně shora uvedl. Místo toho opět, a to již po několikáté, shrnuje skutečnosti z výpovědi svědků N. a F.. U svědka N. v jeho výpovědi je uvedeno, že jeho rozvozové listy vždy podepisovala žena a to přede ním (malá poznámka nutná jen proto, kdyby náhodou správce daně došel k závěru, že podpisy mnoha jiných osob se tam dostaly v době, kdy se svědek nacházel mimo dispozici listin, které se podepisovaly).
94. Správce daně opět cituje ze svědecké výpovědi svědka F. o vlnovkách a čarách místo podpisu a zástupci nezbyvá než znovu upozornit na to, že z předaných podkladů od

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

GECO se to nepotvrdilo. V prosinci 2016 byly rozvozové listy podepsány tak, že se tam nenacházely žádné vlnovky a čáry. Necht' se správce daně laskavě podívá do spisu a přestane uvádět do výsledku kontrolního zjištění neproověřenou skutečnost. Dále pak správce daně opět cituje z různých protokolů, že na prodejně byli vždy jen sami dva (žalobkyně a její druh). Avízované hodnocení vzájemných souvislostí svědeckých výpovědí a znaleckého posudku zatím správce daně nepředkládá.

95. Na straně 44 Zprávy z daňové kontroly 2015 správce daně uvádí následující: *„Znalecký posudek byl objednatelům zadán jen na posouzení podpisů rozvozových listů v omezeném rozsahu, které jsou pouze formálními doklady, které se používaly při dopravě a předání zboží na místě doručení a...“*
96. Shora uvedený závěr, ke kterému správce daně, jistě po vyčerpávajícím procesu hodnocení důkazů, dospěl, nápadně připomíná citaci z § 2 odst. 7 již zrušeného ZSDP. Podle správce daně znalecký posudek nezobrazuje faktický stav. Pokud správce daně učinil takto vážný závěr, převzal na sebe důkazní břemeno tvrzení a bude muset uvést, proč a z jakého důvodu nezobrazuje faktický stav a jaký je tedy onen faktický stav. Co je čím zastřeno. Vždyť sám správce daně hovoří o těchto dokladech jako o dokladech při dopravě a předání zboží.
97. Nutno správcem daně připomenout, že tyto „pouze formální doklady“ jsou stejné a které právě on použil jako jediný důkaz, či pomůcku pro vyčíslení výše doměřené DPFO a nyní chce snad říci, že formální doklady neprokazují stav faktický? Ač je to pro mne překvapivý závěr, tak ho velice vítám a jsem zvědav, jak s tímto závěrem naloží žalovaný.
98. Pokud snad správce daně staví na tom, že znalec neměl k dispozici všechny podepsané rozvozové listy ke zkoumání, ale jen omezené množství, tak je to především chyba správce daně, neboť nebyl schopen donutit GECO a.s. k vydání dokladů. A pokud si dobře pamatují, tak přístup k tomu, aby donutil GECO a.s. alespoň k částečné spolupráci, byl ze strany správce daně velmi liknavý a teprve (viz spis) až po několikeré žádosti a jejich urgování vyzval správce daně GECO k součinnosti.
99. Přesto přese všechno bylo znalcem zkoumáno celkem 261 podpisů, přičemž, podle přehledu zpracovaném správcem daně bylo v roce 2016 provedeno celkem 195 závozů, tedy bylo zpracováno více podpisů než bylo závozů, to proto, že z objemu doměřených závozů byly v této fázi již vyřazeny tzv. ambulantní prodeje a prodeje, kde zboží nebylo dodáváno na provozovnu, nýbrž se vyzvedávalo v GECO. V žádném případě nesouhlasíme se správcem daně, že omezený počet zkoumaných podpisů měl vliv na důkazní vlastnosti posudku a závěry ze zkoumání učiněných.
100. Dále správce daně uvádí: *„Znalecký posudek se zabýval podpisy na kopiích rozvozových listů, které znalec označil za sporné, které rozdělil do skupin na textové (podpisy ve znění „C.“, „V.“, „H.“ a „L.“) a nacvičené. Skupiny dále do podskupin podle shody v grafické podobě a shodného systému psacího pohybu, podle kterého se zpravidla seskupují podpisy jednoho pisatele. Znalec se zaměřil na všechny skupiny i podskupiny, většinu podpisů označil za obtížně zpracovatelné. Dále také uvedl, že soubor sporných podpisů nenapsal jeden pisatel, pisatelů bylo několik, jejich počet nelze jednoznačně určit.“*
101. Ano, všechny podpisy byly znalcem označeny jako sporné, což je něco jiného než je označit za sporné, jak to udělal správce daně shora. (Znalci totiž ve své odborné

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

terminologii označují zkoumané podpisy jako sporné, od slova předmět sporu). A pokud byly označeny za obtížně zpracovatelné, ještě neznamená, že byly nezpracovatelné vůbec, to by jistě znalec jasně uvedl. Ty nezpracovatelné, jak říká znalec ve svém závěrečném hodnocení „Nevhodné k identifikaci“, a bylo jich celkem z 261 celkem 40, tedy necelých 15%. Stejně tak závěr znaleckého zkoumání, že soubor podpisů nenapsal jeden pisatel, ale více a jejich počet nelze jednoznačně určit, tak toto je vytrženo z jedné části posudku, kde přitom ve druhé části posudku, např. na str. 43 je uvedena hypotéza, že podpisy učinili čtyři pisatelé.

102. Pokud správce daně vytýká znalci, že z posuzovaných listů byly ze znaleckého posudku vyloučeny rovnou ty, které byly za období, kdy byla žalobkyně mimo ČR a druh ve výkonu TOS, ještě neznamená, že je znalec nezkoumal. Doporučuji, aby si správce daně znovu prostudoval, a tentokrát pořádně, znalecký posudek od str. 48 dále, kde se znalec tímto zabývá. Na straně 51 pak znalec konstatuje: *„Kromě skutečnosti, že pisatel D. podpisy nemohl fakticky napsat, není možné, aby z písmoznaleckého hlediska napsal takto různorodé podpisy a zejména...“*
103. Pokud správce daně uvádí, viz str. 45 zprávy o daňové kontrole, že zjistil, že: *„Správce daně v rámci vyhodnocení znaleckého posudku zjistil navíc tu skutečnost, že znalecký posudek u sporného materiálu na odběratele paní N. T. L.n, DIČ: CZ7658261941, IČ: 26352745 (daňový subjekt) např. u č. položky 262 (viz strana 112 znaleckého posudku), kde znalec hodnotí doklad: „020, faktura č. 1510014881 – Doklad o převzetí peněžní hotovosti 108 060, 00 Kč, ze dne 30.3.2016, závěr znalce u podpisu odběratele byl následující: „Není pravý podpis T. L. N., nemohl jej napsat D.“ a daňový subjekt má přesto tento doklad zaúčtovaný ve svém účetnictví, které předložil správci daně na začátku daňové kontroly.“*
104. Správce daně hovoří o tomto dokladu, jako o dokladu např., bylo tedy těch dokladů více? To není zřejmé. Pokud tomu tak skutečně je, tak se bude muset tento jediný doklad podrobit dalšímu zkoumání. Pokud takovýchto dokladů je více, budou muset být přezkoumány – podrobeny revizi i tyto doklady, stejně tak jako by měl být k tomuto vyslechnut znalec.
105. Pokud, jak uvádí správce daně, ze znaleckého posudku vyplývá, že část dokladů znějící na C. podepsala žalobkyně, tak to svědčí o tom, že je podepsala žalobkyně a jelikož máme, na rozdíl od správce daně, respekt před někým, kdo je znalec, tak jeho závěry nebudeme zpochybňovat a nechť tato plnění jsou přitížena na žalobkyni (viz dodatek žalobkyně ke stanovisku k výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2020).
106. Závěr a odůvodnění učiněné správcem daně proč nepovažuje znalecký posudek za důkaz, jsem si vyložil tak že, jelikož znalec, a to zřejmě správně, vyhodnotil, že některé podpisy na dokladech, znějící na osobu C., jsou podpisy žalobkyně, tak nepovažuje znalecký posudek za důkaz. Opravdu originální příklad toho, jak myšlenkový proces s originálním přístupem k hodnocení důkazů, může vyústit v ještě originálnější závěr.
107. V další části se správce daně rozhodl vzít otěže pevně do svých rukou a předvést své schopnosti i v oblasti oboru jako je písmoznalectví. Jak jinak si vyložit závěr, který učinil na straně č. 45 Zprávy z daňové kontroly 2015, kde uvádí: *„Dále správce daně vyhodnotil podpisy daňového subjektu, které má k dispozici na písemnostech a dokumentech, které byly správci daně předloženy jako důkazní prostředky. Správce daně má k dispozici Smlouvu o užívání nebytových prostor/prodejněho místa č. 110 v budově A na Tržnici Dragoun ze dne 21. 1. 2015, podepsanou daňovým subjektem, kterou mu předložil sám daňový subjekt jako*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*jeden z důkazních prostředků a nikdy tuto smlouvu nerozporoval, dále Smlouvu o užívání nebytových prostor/prodejního místa č. 110 budovy A na Tržnici Dragoun ze dne 1. 4. 2016, úřední záznam o podaném vysvětlení na PČR č. j KRPK- 7144-67TČ-2017-190281 ze dne 9. 6. 2017. Na všech těchto písemnostech je podepsán daňový subjekt a jen pouhým okem je zřejmé, že každý z podpisů je jiný.“*

108. Nezbyvá než správnímu správci daně pogratulovat k jeho právě nabytým schopnostem z oboru, který je vyčleněn malé skupině odborníků. Mimochodem stejnou schopností oplývá i žalovaný, který se ujal zkoumání podpisů, jejíhož závěry pak prezentoval v bodě napadeného rozhodnutí. Stejně tak si nešlo nevšimnout obratu, který správce daně udělal, když na str. 45 Zprávy o daňové kontrole 2015 uvedl: *„Správce daně nikdy netvrdil, že rozvozové listy vždy podepisoval daňový subjekt, ale to, že zboží bylo dodáváno do provozovny č. A. 110 na Tržnici Dragoun, kterou měl v pronájmu pouze daňový subjekt jako jediný uživatel a také jako jediný zde provozoval ekonomickou činnost, což dokazují jak doložené doklady a písemnosti, svědecké výpovědi řidičů, kteří tuto trasu zavázeli.“*
109. Pokud správce daně nyní uvádí a popírá, že nikdy netvrdil, že rozvozové listy vždy podepisovala žalobkyně, tak mu doporučuji, nechť si prostuduje znovu Zprávu o daňové kontrole ale i předchozí výsledek kontrolního zjištění, kde správce daně sám cituje, a to na několika místech z protokolu o výslechu svědků skutečnosti, které nyní popírá.
110. Nicméně chápu, že zjištěné a ve znaleckém posudku zadokumentované skutečnosti jakým je podpis stvrzující převzetí zboží, se staly v důsledku provedení znaleckého zkoumání, pro správce daně přítěží, neboť, jak již bylo uvedeno vpředu, tak podpis na dokladu, kde je uveden odkaz na dodávku zboží, je přímým pojátkem mezi dodávkou a osobou a to ať už jakýmkoliv způsobem upraveným, kdy podpis spojuje přímo konkrétní osobu s konkrétní dodávkou a je to o to přítěžující ve světle získaných důkazů svědčících o tom, že ten, kdo podepisoval, zároveň zboží přebíral. Ono se to ani jinak nedá vyložit, neboť těžko si lze představit situaci, kdy osoba odběratele a „podpisovatele“ nebude osobou identickou. Zvláště pak, když to uváděly správcem glorifikované výslechy svědků. Správce daně sice ve svém Stanovisku k opravnému prostředku pod č. j. 919038/20/2403-50521- 405197 bod č. 9 na straně 14 uvádí, cituji: *„K tomuto správce daně uvádí, že nesouhlasí se závěrem odvolatele. V podnikatelském prostředí se při maloobchodním prodeji, obzvláště u prodejců vietnamské národnosti, nezřídka stává, že může dojít k převzetí zboží, uhrazení a podepsání zboží osobami, které nakonec nejsou vlastníky zboží. Nikde v zákonech není uvedeno, že by tyto akty, nebo jak je označuje odvolatel „4 pilíře“, nutně musela vykonávat jediná osoba. Svědek N. ve své výpovědi ze dne 19. 3. 2019, protokol o svědecké výpovědi č. j. 229005/19/2405-60561-403378 (evidovaný v kontrolní části spisu pod číslem 45ú mimo jiné uvedl, že v zadní části prodejny sedávala ještě jeden muž. Na základě jeho vyjádření nelze vyloučit, že předmětné zboží mohl přebírat někdo jiný nebo rozvozový list podepsat někdo jiný, než odvolatel a jeho partner. Svědek Fridel se ve své svědecké...“*
111. Shora uvedený názor správce daně o tom, že ony 4 pilíře musela vykonat jedna a tatáž osoba je jistě správný, nicméně v kontextu s případem právě řešeným, pokud připustíme názor zpracovatele stanoviska, že podpisy mohl učinit někdo jiný, tak můžeme rovnou, připustit názor ten, že skutečným odběratele zboží, znějící na osobu C., je onen muž sedící vzadu v prodejně. A pokud správce daně nemá sebemenší indicii o tom, že se stávalo, že převzetí zboží v tomto případě podepsal někdo jiný než žalobkyně a její druh a s odkazem na to, že se to v podnikatelském prostředí nezřídka stává, je pouhá spekulace

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

správce daně ničím nepodložena.

112. A pokud správce daně na závěr uvádí že, viz str. 45 Zprávy z daňové kontrole 2015: „*Grafologický rozbor ve znaleckém posudku tak nezjišťoval a tím pádem nevyloučil možnost dodání zboží na odběrné místo, kde v inkriminované době provozoval ekonomickou činnost pouze DS. Hodnotí pouze formální doklady, avšak nevyvrací to, že daňový subjekt zboží převzal, některé z daňových dokladů nebo rozvozových listů podepsal a za zboží zaplatil. Svědecké výpovědi tak osvědčily skutečnosti, které znalecký posudek nehodnotí, protože tento typ důkazního prostředku nelze využít při požadovaném zjištění pohybu zboží.*“
113. To opravdu grafologický rozbor nebyl schopen vyloučit dodání zboží do odběrného místa, ani nepodal informaci o tom, jak se zboží pohybovalo, o tom totiž znalecký posudek z oboru písmoznalectví není a ani nemohl být. Pokud to správce daně nepochopil, tak tento posudek je o tom, zda podpisy na dokladech o převzetí zboží, tedy jeden ze čtyř pilířů, na kterých jsou postaveny závěry správce daně, tedy zda podpisy jsou podpisy žalobkyně nebo jejího druha, tedy osob, které v místě zboží přebíraly a převzetí stvrdily podpisem. Jak již bylo mnohokrát řečeno, převzetí zboží a stvrzení tohoto převzetí zboží podpisem je dvojediný akt, který nelze od sebe odtrhnout, neboť ten, kdo převzal, tak podepsal a ten, kdo podepsal, tak převzal. Takto je nutno na znalecký posudek a závěry tam učiněné nahlížet.
114. V této části našeho vyjádření je nutno upozornit na některé „judikatorní“ výstupy české justice zabývající se znaleckými posudky a jejich využití pro různá řízení. Ono totiž asi nepůjde až tak jednoduše tento důkaz ve formě znaleckého posudku jen tak „odkopnout“, jak to učinil správce daně např. v případě svědecké výpovědi svědka T. V tomto případě se jedná o výstup soudního znalce kpt. JUDr. Jaroslavy Samkové, soudního znalce, vyšetřovatele PČR. Tedy osoby znalé a erudované. To prostě nepůjde neboť i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 uvádí: „*Krajský soud proto dovodil, že pokud správní orgány neodmítly předložený znalecký posudek, ale v průběhu daňového řízení jej hodnotily, vytýkaly mu chyby, neshodly se se znalcem na výši ceny obvyklé a současně jej dílem akceptovaly při stanovení ceny obvyklé, postupovaly v rozporu se zákonem i judikaturou. Správně měl správce daně, resp. již OSK v průběhu daňové kontroly, když znalecký posudek hodnotil a měl k němu výhrady, postupovat tak, že by ke svým výhradám vyslechl dotyčného znalce zpracovatele posudku a vyjasnil si základní kritéria pro výběr srovnatelných subjektů (např. sjednotit vyhledávací strategii i použitou verzi databáze). I když nelze popřít, že je správce daně nadán pravomocí hodnotit důkazy předestřené v daňovém řízení a že má vysoce odborně školené pracovníky, nelze připustit, aby stavěl své závěry nad závěry znalce v daném oboru, aniž by nejprve zjistil zásadní nedostatky v předloženém znaleckém posudku, či jeho východiscích. I kdyby však správce daně tyto pochybnosti zjistil, bylo jeho povinností k nim nejprve vyslechnout znalce způsobem předpokládaným zákonem a pokud by i nadále pochybnosti přetrvávaly, měl zadat zpracování posudku na určení uvedené ceny jinému znalci v odpovídajícím oboru. Krajský soud, ani správní orgány nejsou nadáni k tomu, aby autoritativně posoudily odborné závěry znalce, resp. jeho případné chyby. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za tohoto stavu bylo proto nejen vhodné, ale naprosto nezbytné, aby správce daně postupoval tak, jak mu předestřel krajský soud. To znamená, aby správce daně v případě přetrvávajících pochybností o posudku nejprve doslechl znalce. Pokud by však i nadále u něj přetrvávaly výhrady k předestřenému znaleckému posudku, bylo by na místě zadat vypracování konkurenčního znaleckého posudku, který by pak bylo třeba následně*“

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

konfrontovat se znaleckým posudkem doloženým žalobkyní. V tomto směru lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010-60, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1566/2008, v kterém tento soud vyslovil názor, že: "Má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výsledku znalce, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namístež přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení".

115. Dále Nejvyšší správní soud v tomtéž rozsudku uvedl: „Právní předpisy aplikované v projednávané věci (zákon o správě daní a poplatků i daňový řád) nepředepisují postup a ani neurčují váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznávaly vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíraly. Naopak, hodnocení důkazů ponechávají na úvaze správce daně (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 daňového řádu). Přisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich vyhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Myslenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž správce daně dospěl, proto nepředstavují akt jeho libovůle a nejsou ani věcí pouhého osobního dojmu či obecné úvahy. Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků. Veřejné listiny obvykle prokazují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li prokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich zapsáno. Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru. K hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvážlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědi znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu), případně dále postupovat, jak již bylo uvedeno i krajským soudem. V žádném případě však již nelze akceptovat postup správce daně, nyní obhajovaný stěžovatelem, že postačí, pokud správce daně komunikoval se znalcem prostřednictvím stěžovatelky v listinné formě způsobem zpochybňujících či doplňujících závěry té které strany (správce daně či znalce). Obhajoba takového postupu nemá nejen oporu v zákoně (srov. § 95 odst. 4 daňového řádu), ale současně i obchází práva žalobkyně, včetně práva na spravedlivý proces. Takovým postupem je žalobkyně zkrácena na svém právu klást znalci otázky, jak výslovně předpokládá i daňový řád, o který se nyní opírá i stěžovatel. Ponechat stranou nelze ani důkazní sílu protokolu o výpovědi znalce. Je mimo jakoukoliv pochybnost, že v konfrontaci mezi soukromou listinou-přípisem znalce předloženým žalobkyní a výpovědí znalce zachycené ve veřejné listině, při němž je umožněno žalobkyni realizovat svá práva, je zásadní kvalitativní rozdíl v neprospěch soukromé listiny. Nelze proto nic vytknout závěru krajského soudu vyslovenému v napadeném rozsudku, že v případě, kdy správce daně zcela neodmítl předložený znalecký posudek (naopak z něj zčásti vycházel), ale současně se s ním zcela neztotožnil, bylo třeba znalce nejprve doslechnout.“
116. Zřejmě budeme zajedno, a to i s žalovaným, a z dosavadního důkazního řízení to jasně vyplývá, že zboží, které bylo dodáno na provozovnu žalobkyně, muselo být žalobkyní nebo jejím druhem převzato, převzetí stvrzeno podpisem a dále že muselo být uhrazeno, a to hotově, pak teprve mohlo být dále prodáváno. Tento postup odpovídá obchodním zvyklostem, a to nejen obchodním, či veřejnoprávním, ale i soukromoprávním. Pokud některý z těchto článků chybí, tak se naruší běh událostí a bude chybět i poslední článek
- Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

událostí, kterým je prodej. Co je tím myšleno? Zboží, které nebylo dodáno na provozovnu, nemohlo být přirozeně převzato, stvrzeno podpisem ani uhrazeno a následně prodáno. (pozn. k tomuto závěru musel i zákonitě dojít i správce daně, neboť přesně s tímto odůvodněním vyloučil z doměřovacího balíčku dodávky formou ambulantního prodeje, tedy zboží, které bylo prodáváno volně z auta, tedy zde chyběl 1. pilíř, kterým bylo místo dodání).

117. Stejně tak zboží, které nebylo uhrazeno nebo převzato, nemohlo být předmětem dodání a ani prodeje. Prostě pokud se naruší běh událostí, tak výpadek neguje událostí následné, ale i předchozí. Jak je to ovšem s podpisem, neboli se stvrzením převzetí zboží? Jsem toho názoru, že výpadek z běhu událostí tohoto pilíře (podpis) tento běh nenaruší, neboť zboží, které bylo dodáno na provozovnu, bylo převzato, nebylo však podepsáno, ale bylo uhrazeno, je možné prodávat. Ano, tak to bezesporu funguje.
118. Ovšem v tomto případě není žádná (tedy nám poskytnutá) dodávka zboží, která by nebyla stvrzena podpisem. (ano jsou tam vlnovky a další, ty ovšem byly označeny jako pochybné a ponechány v doměřovacím balíčku). V našem případě to máme o to jednodušší, že sice ne ve všech, ale přeci jen v dosti případech máme ono dodání zboží stvrzené podpisem, k dispozici.
119. A protože, jak několikrát zaznělo ve všech protokolech, výsledku kontrolního zjištění a zprávách, že zboží bylo vždy dodáno přímo na provozovnu, žalobkyní, či jejím druhem bylo zboží převzato, převzetí stvrzeno podpisem jimi pak i uhrazeno, tak asi neobstojí argument, že pokud bylo zboží dodáno na provozovnu žalobkyně a někým jiným převzato, někým jiným než žalobkyní podepsáno, popř. někým jiným uhrazeno, nebo někým jiným i prodáváno. A pokud na prodejně byly vždy jen oni dva a někdy vzadu sedící muž, tak si těžko je možno představit, že řidič N. vyšel ven z prodejny a požádal náhodného kolemjdoucího, aby doklady podepsal. Tak přesně tam svým závěry žalovaný míří.
120. Lze bezpečně říci, že stvrzení převzetí zboží je bezpečně spojeno s osobou, která následně s tímto zbožím nakládala jako vlastník a ani termín „většinou“ zachycený ve výslechu svědka N. to nezmění. Zboží jednoznačně muselo nutně skončit v ekonomické sféře té osoby, která převzetí podpisem stvrdila. Všechno ostatní je pouhá spekulace.
121. Že by se to událo nějak jinak, není pravděpodobné, neboť o tom není nikde ani zmínka, ani svědci o tom takto nevypovídali a hlavně by to postrádalo materiální logiku. Omlouvám se soudu za vybočení z už tak nudné oblasti jako jsou daně s malým exkursem do oblasti blízké spíše filozofii.
122. Chápu, že předložením znaleckého posudku se konstrukce na doměření vymodelovaná správcem daně sesypala jako domeček z karet. Chápu, že správce daně nechce opustit onu vidinu doměření žalobkyně v maximálně možné míře ve snaze dohnat to, co bylo státem zanedbáno při dozoru nad obchodem s tabákovými výrobky, chápu, že v zájmu dosažení tohoto cíle je schopen opustit základní elementární a logické uvažování a normální přístup a na druhé straně učinit závěry ničím nepodložené ve snaze neodejít s ostudou, vždyť na začátku jsme vydali zajišťovací příkazy v milionech korun, tak tam něco musíme najít. To vše chápu. Nicméně v tomto případě se bude nutno řídit tím, co je účelem správy daní, kterým je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

123. Na rozdíl od správce daně si nemyslíme, že daňové doklady osvědčují to, co správce daně tvrdí. Zde závěr správce daně není opřen o konkrétní důkaz. Až teprve až se prokáže, že zboží uvedené na daňových dokladech převzala žalobkyně například podpisem a proto ten znalecký posudek, tak poté lze shora uvedené tvrdit. Do té doby se jedná jen o jakousi hypotézu správce daně, či zbožné přání.
124. Žalobkyně prohlásila, a to před zadáním znaleckého zkoumání, že bude plně respektovat závěry a výsledky znaleckého zkoumání. Znalecký posudek ve světle shora předestřené (a nejen této) judikatury, nelze jen tak vyřadit, zejména pak způsobem, jak to učinil a zdůvodnil správce daně.
125. Ve vazbě na výsledky znaleckého zkoumání učinila dne 6. 4. 2020 žalobkyně návrh ve formě doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění o výsledky znaleckého zkoumání a navrhla následující: Znalec ve svém znaleckém zkoumání došel k závěrům, že některé podpisy nenapsala osoba ani pan a paní D. T. D., či T. L. N., z tohoto důvodu žádám, aby správce daně přihlédl k výsledkům tohoto zkoumání a na znalecký posudek nahlížel jako na další důkaz získaný v tomto daňovém řízení a ze svého doměření vyřadil ty faktury, které prokazatelně nepodepsali pan a paní D. T. D., a T. L. N.. Pro přehled zároveň uvádím, o jaká plnění se jedná, viz příloha č. 1 (2015) a 2 (2016) a žádám, aby prvostupňový orgán doplnil výsledek kontrolního zjištění a tento upravil o výsledky znaleckého zkoumání. Tedy, dle našeho názoru by měly být, ve vazbě na výsledek znaleckého zkoumání za rok 2015 sníženy výnosy o částku 3 930 618 Kč a náklady o částku 3 678 968,02 Kč. Vlastní výsledek hospodaření by pak měl být snížen o 251 650 Kč na nových 66 421 Kč. (viz příloha č. 1) Stejnou úpravu požadujeme provést za rok 2016, neboť znalecký posudek jasně dokazuje, že žalobkyně doklady nepodepsala. Jedná se o doklady uvedené v příloze č. 2 v celkové hodnotě porízení včetně DPH ve výši 23 207 143 Kč, tedy náklady by měly být sníženy o tuto částku a stejně tak i výnosy. Rekapitulace správce daně uvedená na str. 60 výsledku kontrolního zjištění by poté měla vypadat takto: Výnosy za zdaňovací období 2016 (30 383 403 – 24 764 929) = 5 618 474 Kč Náklady za zdaňovací období 2016 (28 784 220 – 23 207 143) = 5 577 077 Kč. Výsledek hospodaření ve výši 41 397 Kč. Tento výpočet má žalobkyně za důkaz, že správce daně v řízení o stanovení daně prostřednictvím pomůcek pochybil a dopustil se excesu v otázce možné výše obratu (výnosů) a z toho vygenerované neadekvátní celkové výše daně.

#### *Vyjádření žalovaného*

126. Žalovaný upozornil na excesivní rozsah žaloby, který soudu takřka znemožňuje adekvátně ji vypořádat. K námitce týkající se zmatečnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí pak poukázal na obdobně excesivní rozsah odvolání žalobkyně (42 stran textu s doplněním o rozsahu 4 stran). Odvolání sice bylo strukturováno do jednotlivých odvolacích bodů, nicméně odvolací body nebyly ucelené. Z důvodu vzájemné provázanosti odvolacích bodů nebylo možné je vypořádat samostatně, ale v kontextu dalších odvolacích bodů. Žalovaný není při vypořádání námitek vázán strukturou odvolání, proto odvolací námítky seskupil do pěti tematických okruhů, které následně zcela přezkoumatelným způsobem vypořádal.
127. Žalobkyně brojila proti svědecké výpovědi pana N. již v průběhu daňové kontroly, správce daně její stížnosti neshledal důvodnými, o čemž byla žalobkyně vyrozuměna.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti shledal nedůvodnou i žalovaný. Svědecké výpovědi pana N. u správce daně předcházelo podání svědecké výpovědi u Policie České republiky, protokol o výsledku svědka a úřední záznam o podání vysvětlení byly součástí daňového spisu. Za účelem možnosti zohlednění svědecké výpovědi i v daňovém řízení musela být svědecká výpověď provedena znovu dle postupů daných daňovým řádem. Smyslem takto opakované svědecké výpovědi nebylo zjišťovat případné rozpory mezi jednotlivými výpověďmi. Pokud tedy správce daně v úvodu prováděné svědecké výpovědi vycházel z protokolu sepsaného Policií České republiky, který je svědkovi znám, a kladl otázky pouze v rovině potvrzení již jednou zaprotokolovaných odpovědí, nelze takový postup označovat za navádění, jak nepřímo dovozuje žalobkyně.

128. K zásahu do možnosti zástupce žalobkyně klást svědku N.ovi otázky žalovaný uvedl, že poté, co bylo v rámci svědecké výpovědi pana N. zástupci umožněno kladení otázek, začal se svědka dotazovat na průběh jednotlivých závozů dle předložených faktur. Po čtyřech takto položených otázkách, kdy odpověď svědka byla stále stejná, správce daně tento druh otázek vyloučil. Žalovaný v postupu správce daně neshledává cokoli nezákonného či nesprávného.
129. Pokud jde o svědeckou výpověď pana The T. Ngo, obchodního zástupce společnosti GECCO, a.s. na Policii České republiky a následně u správce daně, žalovaný uvedl, že tento svědek, na rozdíl od výpovědi řidičů pana N. a F., vypovídal jinak než následně u správce daně. Rozdíly ve výpovědích správce daně uvedl do tabulky na str. 37 až 39 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný má na základě výše uvedeného za to, že svědecká výpověď pana T. je nevěrohodná, a to z důvodu rozporů ve výpovědi svědka, a to jak v rámci samotné výpovědi před správcem daně, tak i z důvodu rozporů mezi výpovědi učiněnou před PCR a před správcem daně. Žalobkyně sice namítá, že v takovém případě by měl správce daně z doměření daně vyloučit dodávky, na kterých se svědek T. podílel, nicméně žalovaný k tomu nevidí žádný důvod. Skutečnost, že žalovaný vyhodnotil svědeckou výpověď pana T. jako nevěrohodnou, totiž ještě neznamená, že by skutkový stav nebyl dostatečně objasněn. Ze svědeckých výpovědí řidičů, pana N. a F., dále vyplývá, že zboží do provozovny žalobkyně bylo dodáváno, a to na základě dokladů vystavených jak na žalobkyni, tak i na odběratele C. Dále bylo prokázáno, že obchodní zástupce T. předával podklady k fakturaci a řidiči zaváželi zboží do provozovny žalobkyně. Žalobkyně zboží převzala a zaplatila. V tomto ohledu žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nepředložila žádný důkazní prostředek, který by rozptýlil pochybnosti správce daně ohledně zboží dodávaného na prodejnu žalobkyně.
130. Skutečnost, že v době od 12. 6. 2016 do 6. 7. 2016 byla žalobkyně a její druh prokazatelně v zahraničí ještě neznamená, že by dodávky tabákových výrobků adresované na provozovnu žalobkyně nemohly probíhat i v tomto časovém rozmezí. Předpoklad správce daně, že provozovna v této době nebyla uzavřena, potvrdila i žalobkyně, jelikož v rámci daňové kontroly předložila zúčtovanou fakturu od společnosti GECCO a. s., na den, ve který měla být žalobkyně s druhem ve Vietnamu. Nelze tedy vyloučit, že předmětné zboží mohl přebírat někdo jiný. Taktéž je třeba přihlídnout ke skutečnosti, že podle dokladů, které žalobkyně předložila, nedošlo v inkriminovaném období k významnému poklesu tržeb, tj. nic nenasvědčuje tomu, že by prodejna žalobkyně byla v uvedený časový interval uzavřena.
131. K navrženým svědeckým výpovědím vietnamských občanů prodávajících v Tržnici

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Dragoun se správce daně vyjádřil na str. 39 zprávy o daňové kontrole.

132. Žalobkyně namítala neunesení důkazního břemene a stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný konstatoval, že se v napadeném rozhodnutí zabýval v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu splněním zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. Pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky dle § 98 odst. 1 daňového řádu, a to 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. Je nutné 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 výši daňové povinnosti, spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o náležitost zásadní.
133. Se splněním první podmínky pro stanovení daně podle pomůcek souvisí i otázka unesení důkazního břemene. Žalobkyně se mylí, pokud tvrdí, že by svědeckými výpověďmi pana N. či pana T. nebo tvrzením žalobkyně že po určitou dobu byla žalobkyně i její druh v zahraničí, došlo k „přechýlení“ důkazního břemene na správce daně. V tomto ohledu je třeba si uvědomit, že v případě, že správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádří své pochybnosti a důkazní břemeno je v souladu se zákonem přeneseno na daňový subjekt, má tento, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, povinnost prokázat „*soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností*“. Žalobkyně však takto přenesené důkazní břemeno neunesla. Správce daně zajistil důkazní prostředky, které prokazují, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích nakoupila tabákové výrobky od společnosti GECO a.s. Na základě zjištění popsanych ve zprávách o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že veškeré zboží dle zajištěných faktur žalobkyně pořídila za účelem dalšího prodeje. Žalobkyně v tomto ohledu nepředestřela tvrzení či důkazy, které by daný závěr zpochybnily.
134. Správce daně dále zjistil i rozpory v předložených přílohách k daňovému přiznání a ve vedení skladové evidence, tj. rozdíl mezi stavem zásob zjištěným z inventárních karet majetku a stavem zásob z doložené inventury, a to v obou předmětných zdaňovacích obdobích. Žalobkyně předložila hlavní účetní knihu, ve které bylo uvedeno, že účtuje zásoby způsobem A. V reakci na výzvu pak žalobkyně předložila účetní deník za rok 2015, z něhož vyplývá, že účtovala o zásobách způsobem B.
135. Správce daně v rámci daňové kontroly dále zjistil rozdíl mezi měsíčními tržbami za zboží, o kterých žalobkyně účtovala na základě pokladních dokladů a mezi částkou vypočtenou správcem daně z předložených inventárních karet zásob. Cena na některých inventárních kartách se navíc lišila od faktur o nákupu zboží. Na tuto nesrovnalost žalobkyně reagovala s vyjádřením, že tržby na kartách jsou uvedeny včetně DPH, kdežto stav na účtu 604 v účetnictví po rekonstrukci je již bez DPH. Přitom v předmětných zdaňovacích obdobích nemohla účtovat bez DPH, jelikož se stala plátcem DPH až na základě rozhodnutí o registraci k DPH ze dne 2. 5. 2017.
136. Správce daně dále zjistil, že účetnictví žalobkyně bylo neúplné. Žalobkyně jednak neprovedla inventarizaci majetku a závazků dle § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „*zákon o účetnictví*“), její účetnictví tudíž bylo neprůkazné, a dále neúčtovala o zásobách v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, tj. účetnictví bylo nesprávné. Účetnictví žalobkyně tedy nepodávalo pravý a věrný obraz předmětu účetnictví. Žalobkyně neodstranila a nevysvětlila pochybnosti správce daně o správnosti a úplnosti vedeného účetnictví, v důsledku čehož neprokázala správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Z výše uvedeného tak vyplývá, že v projednávané věci byla splněna první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

137. Ohledně druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek žalobkyně namítá, že správci daně v průběhu daňového řízení poskytovala plnou součinnost. Žalovaný uvedl, že obecnou vůli k součinnosti se správcem daně nelze zaměňovat se skutečnou součinností, na jejímž základě je možno stanovit daň dokazováním. Žalobkyně správci daně nepředložila takové důkazní prostředky, které by její tvrzení stran údajů uvedených v daňovém přiznání prokázaly. Žalobkyně tedy nesplnila své povinnosti v takové míře a rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. V tomto ohledu totiž žalobkyně neúčtovala v předmětných zdaňovacích obdobích o všech účetních případech a objem nezúčtovaných dokladů byl takového rozsahu, že byla omezena vypovídací schopnost účetnictví. Žalobkyně neúčtovala o všech nákladech a tudíž ani nemohla účtovat o všech výnosech v předmětných zdaňovacích obdobích, z čehož plyne, že předložené účetnictví není možné považovat ve smyslu § 8 odst. 1 zákona o účetnictví za správné, úplné a průkazné. Za takové situace nebylo možné stanovit daň dokazováním a zároveň stanovit daň ve správné výši. Druhá podmínka pro stanovení daně dle pomůcek tak byla naplněna.
138. Žalovaný dále zdůraznil, že ačkoli zákonná úprava nedefinuje pojem „dostatečně spolehlivě“, lze s ohledem na kontext soudit, že se jedná o takovou výši daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, tj. mělo by se jednat o takovou daň, která se pokud možno bude co nejvíce blížit realitě. Na druhou stranu nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Stanovení daně na základě pomůcek je pouze náhradní formou stanovení daňové povinnosti a je možno ji použít až poté, co daňový subjekt nedostal svým povinností, a daň nebylo možno stanovit dokazováním.
139. Správce daně při stanovení daně podle pomůcek vyřadil částku za zboží, která byla žalobkyni dodána v rámci tzv. ambulantního prodeje, neboť v daném případě nebylo možné najisto potvrdit, že toto zboží bylo dodáno přímo do místa provozovny žalobkyně, jelikož k převzetí zboží docházelo v místě parkoviště. Správce daně taktéž v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl ke všem zjištěním, z nichž vyplývají výhody pro žalobkyni při stanovení daně podle pomůcek. I s ohledem na výše má žalovaný za to, že v případě žalobkyně byla splněna rovněž třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.
140. K námitce žalobkyně, že správce daně nevyužil jako pomůcku při stanovení daně srovnatelný subjekt, společnost D. KIM s.r.o., navrhaný žalobkyní se správce daně vyjádřil ve zprávách o daňové kontrole a žalovaný pak v napadeném rozhodnutí. Žalobkyni navrhaný srovnatelný subjekt začal uskutečňovat svou činnost až v roce 2017, tj. v jiném čase a za jiných podmínek. Navíc se jedná dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, o osoby spojené, neboť žalobkyně je zároveň jednatelem této společnosti. Použití porovnání srovnatelných subjektů je navíc jednou z řady pomůcek,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kteří může správce daně při stanovení daně využít, přičemž výběr pomůcek je zcela v kompetenci správce daně tak, aby jím stanovená daň byla „dostatečně spolehlivá“ a jeho správní úvaha přezkoumatelná. Žalovaný má za to, že při postupu správce daně byly zohledněny všechny dostupné informace týkající se provozu žalobkyně, čímž byly v nejvyšší možné míře zohledněny konkrétní podmínky, za kterých žalobkyně podniká. Nebyl tak dán důvod pro užití pomůcky porovnání srovnatelných subjektů, neboť správce daně disponoval jinými pomůckami, na jejichž základě mohla být daň spolehlivě stanovena.

141. Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou nedostatečného hodnocení důkazních prostředků ze strany správce daně. Žalovaný konstatoval, že se s touto námitkou vypořádal v bodech 117-120 napadeného rozhodnutí, na které odkázal.
142. Stran námitek vztahujících se k znaleckému posudku žalovaný předeslal, že se jeho hodnocením zabýval v bode 151-156 napadeného rozhodnutí, na které odkázal. Zdůraznil, že znalci byly ke zkoumání předloženy pouze kopie účetních dokladů v elektrografické kopii. Dle znalce je kvalita psacího tahu v digitalizované podobě často narušena, nelze tak zpravidla přesně posoudit a sledovat hlediska nutná pro stanovení pravosti podpisu nebo identifikaci jeho pisatele. Dále dle znalce není u takto zjištěných materiálů možné např. vyloučit dodatečné přenesení podpisu, nebo písemného či číselného údaje na příslušný doklad tzv. technickou cestou. Znalec dále uvedl, že srovnávací podpisy žalobkyně jsou psané střední písarskou úrovní s absencí identifikačně významných znaků. Srovnávací podpisy, ze kterých znalec vycházel, podrobně rozebral a shodné znaky písma znalec porovnal se spornými podpisy. V této souvislosti znalec zkonstatoval, že nemohl posoudit, zda pisatelé napodobovali pravý podpis osoby C., neboť neměl k dispozici nesporně pravý podpis této osoby. V tomto ohledu tedy znalec pouze potvrdil, že podpisy na rozvozových listech psalo více pisatelů. V závěru znaleckého posudku pak znalec v tabulce uvedl, které z podpisů nemohla napsat žalobkyně nebo její druh.
143. Ke zmíněnému znaleckému posudku žalovaný podotýká, že znalec sám uvedl, že srovnávací podpisy žalobkyně mu byly poskytnuty na listinách většinou v kopii. Pouze u dokladu č. 280 je uvedeno, že se jedná o ověřený podpis. V tomto ohledu tedy žalobkyně znalci neposkytla svůj vlastní podpis v originálu, tj. před znalcem podepsaný. Ze spisového materiálu z daňového řízení je rovněž zřejmé, že žalobkyně se podepisuje na různých listinách zcela různými podpisy. Další významnou skutečností je rovněž zjištění, že znalec porovnával podpis pouze ve vztahu k jedné části jména žalobkyně, tj. k části „Lien“. Celé jméno žalobkyně však zní T. L. N., přičemž podpis v tomto tvaru znalec nezkoumal. Konečně bez významu není rovněž skutečnost, že znalec k jednomu dokladu označenému znalcem jako č. 20 v hodnocení uvedl, že „*Není pravý podpis T. L. N., nemohl napsat D.*“, a to přestože tento doklad měla žalobkyně zaúčtovaný ve svém účetnictví.
144. Žalovaný nesouhlasí s argumentací žalobkyně, dle které vzhledem k tomu, že podle znalce psalo podpisy na osobu C. více pisatelů, byl běh událostí přerušen, neboť stvrzení převzetí zboží je bezpečně spojeno s osobou, která následně s tímto zbožím nakládala jako vlastník. Z napadeného rozhodnutí plyne, že znalec byl při svém zkoumání omezen několika zásadními skutečnostmi, přičemž i tak u některých dokladů, které měla

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalobkyně v účetnictví, dospěl k závěru, že je nemohla podepsat žalobkyně ani její druh.

145. Pouhý grafologický rozbor podpisů nemůže být podle žalovaného důkazem nezavázení zboží do provozovny žalobkyně, ani jeho neplacení. Znalecký posudek hodnotil pouze předložené formální doklady, nijak nevyvrátil, že žalobkyně zboží převzala a zaplatila a že některé z daňových nebo rozvozových dokladů podepsala. Naopak tyto skutečnosti jednoznačně potvrdily provedené svědecké výpovědi a důkazní prostředky získané správcem daně v součinnosti s Policí České republiky a společností GECCO a.s.

#### *Obsah správního spisu*

146. Žalobkyně podala dne 30. 3. 2016 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015 a dne 8. 2. 2017 podala přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016.
147. V průběhu roku 2017 probíhalo správcem daně I. stupně v součinnosti s Policí České republiky šetření ve věci osoby C. H. V., přičemž z šetření vyplynulo, že se jeho činnost dotýká i žalobkyně.
148. Správce daně I. stupně vydal dne 8. 6. 2017 zajišťovací příkaz na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, č. j. 657748/17/2400-11452-402151, a dne 3. 7. 2017 správce daně I. stupně vyzval ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015. Výzva zůstala bez jakékoliv reakce.
149. Dne 7. 12. 2017 zahájil správce daně I. stupně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015. Správce daně opatřil do správního spisu mj. veškeré listiny a doklady týkající se žalobkyně, které měla k dispozici společnost GECCO a.s. a dále listinné důkazní prostředky související s daňovým řízením týkající se žalobkyně, které měla Policie České republiky k dispozici v rámci vyšetřování vedeného u osoby C. H. V.
150. Dne 5. 9. 2018 zahájil správce daně daňovou kontrolu u žalobkyně ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016.
151. Dne 31. 10. 2018 byl správcem daně vydán zajišťovací příkaz č. j. 948465/18/2403-00540-404698 na zajištění daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016.
152. Správce daně poté dne 14. 12. 2018 výzvou č. j. 1016614/18/2403-60562-403414 za zdaňovací období 2015 k prokázání a doložení, proč do svých nákladů nezaúčtovala všechny příslušné doklady za nákup tabákového zboží u společnosti GECCO a.s. ve výši 180 598 Kč, a tím nezaúčtovala do výnosů částku za toto prodané zboží. Dále byla žalobkyně vyzvána k prokázání a doložení zaúčtování tabákového zboží, které bylo dodáno do její provozovny od společnosti GECCO a.s., přičemž na dokladech bylo uvedeno jméno osoby C. H. V. Celkové náklady měly činit 8 023 751 Kč a dále k nim měly náležet příslušné tržby.
153. Tentýž den byla žalobkyně výzvou č. j. 100016584/18/2403-60562-403414 za zdaňovací období 2016 vyzvána k prokázání a doložení, proč do svých nákladů nezaúčtovala všechny příslušné doklady za nákup tabákového zboží u společnosti GECCO a.s. ve výši 118 588 Kč, a tím nezaúčtovala do výnosů částku za toto prodané zboží. Žalobkyně byla dále vyzvána k prokázání a doložení zaúčtování tabákového zboží, které bylo dodáno do

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

její provozovny od společnosti GECCO a.s., přičemž na dokladech bylo uvedeno jméno osoby C. H. V. Celkové náklady měly činit 27 980 362 Kč a dále k nim měly náležet příslušné tržby. V obou výzvěch pak správce daně vyzval žalobkyni k předložení dokladu o provedené inventarizaci za roky 2015 a 2016 a k prokázání rozdílu mezi stavem zásob z inventárních karet majetku a stavem zásob z doložené inventury.

154. Na výzvy bylo žalobkyní reagováno podáním ze dne 22. 2. 2019, přičemž žalobkyně předložila příjmové pokladní doklady č. 17 až 28 za rok 2015, seznam pokladních dokladů za rok 2015 a 2016, obrátovou předvahu za rok 2015 a 2016, hlavní knihu za rok 2015 a 2016, inventuru zboží k 31. 12. 2014, 31. 12. 2015 a 31. 12. 2016, přílohu účetní závěrky k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2016 a účetní deník.
155. Správce daně následně uskutečnil svědecké výpovědi D. N., M. Z., T. T. N. a R. F.
156. Dne 15. 11. 2019 byla žalobkyně v rámci ústního jednání seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 11. 3. 2019 žalobkyně předložila jako důkazní prostředek znalecký posudek z oboru písmoznalectví, specializace ruční písmo č. 236-20 vypracovaný JUDr. Jaroslavou Samkovou.
157. Dne 10. 8. 2020 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 č. j. 764837/20/2403-50521-405197, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 6 711 Kč, daňový bonus ve výši -13 404 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 4 023 Kč.
158. Dne 10. 8. 2020 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 č. j. 764930/20/2403-50521-405197, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 201 965 Kč, daňový bonus ve výši -13 404 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 43 073 Kč.
159. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání ze dne 18. 9. 2020. Žalobkyně v něm formulovala celkem devět odvolacích důvodů: Stanovení nesprávné výše doměřených výnosů, Svědecká výpověď svědka T. – hodnocení správcem daně, její vyloučení z důkazů, požadavek na vyloučení jeho dodávek z doměření, Svědecké výpovědi – bezprecedentní zásah do práva DS, zmaření svědecké výpovědi, Absence vyhodnocení důkazů – nesprávné závěry, Nezákonné přenesení důkazní povinnosti – neunesení důkazního břemene, Přechod pomůcky – stupeň spolehlivosti stanovení daně, nepřiměřenost použitých pomůcek, Neprovedení srovnání se srovnatelným subjektem a Nerespektování závěrů znaleckého zkoumání. Odvolání bylo podáním ze dne 20. 9. 2020 doplněno o další dva odvolací důvody – Nezákonnost při zahájení kontroly a Neoprávněně vyměřené penále.
160. Následně vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž odvolání žalobkyně zamítl.

#### *Posouzení věci*

161. Soud nejprve konstatuje, že žalobkyně ve své téměř 30stránkové podrobně, ale nikoli příliš přehledně formulované žalobě napadá takřka všechny aspekty projednávané věci. Svě žalobní body přitom řadí spíše nahodile, tj. bez zjevné logiky postupu přezkumu, navíc žalobní body jsou vzájemně obsahově provázané, některé z nich jsou pak složeny jak z námitek, tak i z vlastních komentářů a vyjádření vlastních dojmů žalobkyně. Tyto aspekty činí přezkum uplatněných žalobních bodů komplikovaným. Je však současně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

třeba připomenout, že je odpovědností žalobkyně, jak své žalobní body formuluje, což vyplývá především z § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a z projednací zásady, na které je řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vybudováno. Správní soud je při přezkumu napadeného rozhodnutí mezemi žalobních bodů vázán dle § 75 odst. 2 s. ř. s. a není oprávněn argumentaci žalobkyně jakkoli dotvářet či domýšlet. Takovým postupem by totiž vybočil ze svého postavení nezúčastněného třetího a porušil by právo na rovnost zbraní. Striktní vázanost soudu mezemi uplatněných žalobních bodů a nepřipustnost dotváření žalobní argumentace samotným soudem ostatně již mnohokrát ve své judikatuře konstatoval i Nejvyšší správní soud; k tomu za všechny srovnej např. již rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78.

162. S ohledem na přezkoumatelnost a srozumitelnost rozsudku se jeví vhodným přinejmenším přeskupit pořadí vypořádávaných žalobních námitek.
163. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně odůvodnila tím, že napadené rozhodnutí je pro ni nepřehledné a zmatečné, neboť žalovaný se nezabýval jednotlivými odvolacími důvody, takže se s nimi nevypořádal dostatečně nebo vůbec.
164. K tomu soud konstatuje, že z § 116 odst. 2 daňového řádu vyplývá povinnost odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění svého rozhodnutí se všemi důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu však: „*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.*“ Jinými slovy řečeno, vypořádání odvolacích námitek je esenciální součástí rozhodnutí odvolacího správního orgánu, ovšem v případě, kdy je napadeno rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, jako je tomu v projednávaném případě, omezuje se rozsah odvolacího přezkumu na zákonem vymezené otázky. Jedná se tu o reflexi způsobu, kterým je daň prostřednictvím pomůcek stanovována a který neumožňuje provést odvolací přezkum stejného rozsahu, jako rozhodnutí založené na dokazování. Současně lze ovšem žalobkyni v obecné rovině přisvědčit potud, že pokud by skutečně nebyly její odvolací námitky respektující dané zákonné omezení odvolacího přezkumu žalovaným v napadeném rozhodnutí řádně vypořádány, jednalo by se o vážnou vadu takového rozhodnutí v podobě jeho nepřezkoumatelnosti. Ta se obecně vyskytuje ve dvou obecných formách, jež vyplývají z § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a sice nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost rozhodnutí bude dána např. tehdy, nebude-li z něj vůbec možno zjistit, jak správní orgán rozhodl, ať už pro úplnou absenci výroku nebo jeho vnitřní rozpornost (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002-28), případně zásadní nesrozumitelností odůvodnění (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24). I přes určité vady, jimiž je rozhodnutí zatíženo, se však o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost jednat nebude tehdy, je-li nedostatky možno odstranit výkladem rozhodnutí jako celku, a to v kontextu proběhlého řízení, obsahu správního spisu a podání účastníků (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak vzniká zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

165. Žalobkyně svou námitkou míří na obě formy nepřezkoumatelnosti, neboť tvrdí, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je zmatečné, když se s odvolacími důvody nevypořádává v té posloupnosti, ve které je žalobkyně ve svém odvolání uvedla, přičemž takové rozhodnutí se dle žalobkyně stává „nepřehledným, možná zmatečným“. V tomto ohledu tedy žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Současně však žalobkyně tvrdí, že se žalovaný s odvolacími námitkami nevypořádal dostatečně, nebo vůbec. Tu tedy žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.
166. Tyto námitky žalobkyně však nemohou obstát. Sama žalobkyně je totiž formulovala natolik obecně, že vůbec není zřejmé, v čem konkrétně jí tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřuje. Ta totiž jistě nemůže být založena jen tím, že uplatněné odvolací námitky nejsou vypořádávány právě v tom pořadí, ve kterém byly uplatněny. Ze shora citované judikatury ostatně vyplývá, že správní orgány ani nejsou povinny vypořádávat uplatněné odvolací námitky jednotlivě, ale mohou proti nim postavit vlastní koherentní právní a skutkový názor, v jehož světle uplatněné námitky neobstojí. Skutečnost, že správní orgán I. stupně předložil žalovanému v rámci svého stanoviska k uplatněnému opravnému prostředku dle § 113 odst. 3 daňového řádu, vypořádání odvolacích námitek tak, jak byly žalobkyní uplatněny, na tomto závěru pochopitelně nic nemění, neboť forma stanoviska správního orgánu I. stupně nijak nezavazuje odvolací správní orgán k tomu, jakým způsobem má vypadat jeho rozhodnutí.
167. Kromě tohoto nesprávného názoru však již žalobkyně ve své žalobní námitce nic konkrétního neuvedla. Nespecifikovala, které její odvolací námitky nebyly vypořádány dostatečně, nebo které nebyly vypořádány vůbec, neuvedla, v čem konkrétně by mělo být napadené rozhodnutí nesrozumitelné.
168. Soud je při vypořádání žalobních námitek vázán jejich rozsahem dle § 75 odst. 2 s. ř. s. a není oprávněn uplatněnou argumentaci jakkoli dotvářet či domýšlet. Není věcí soudu, aby za žalobkyní dohledával, která z jejích námitek snad nebyla vypořádána dostatečně, pokud to ona sama netvrdí. Tím by soud vybočil ze své role a porušil právo na rovnost účastníků řízení. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
169. Dále se soud zabýval samotnou otázkou stanovení daně podle pomůcek, což je námitka uvedená žalobkyní pod bodem 7. Byla-li by tato námitka shledána důvodnou, pokud by soud dospěl k závěru, že z pohledu uplatněného žalobního bodu postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek neobstojí, muselo by být napadené rozhodnutí zrušeno: vypořádávání dalších v žalobě uplatněných námitek, které již vycházejí z toho, že daň

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

byla stanovena dle pomůcek, by pak bylo nadbytečné. Důležité je ovšem předeslat, že s ohledem na vnitřní provázanost uplatněných žalobních námitek, se v rámci vypořádání této námitky bude soud zabývat i dalšími námitkami, které sice žalobkyně uplatnila samostatně, ale z povahy věci je samostatně přezkoumat nelze. Jedná se o námitku uvedenou pod číslem 1 nazvanou „Stanovení nesprávné výše doměřených výnosů“ a dále žalobní důvod č. 2 „Svědecká výpověď svědka T.-hodnocení správcem daně, její vyloučení z důkazů, požadavek na vyloučení jeho dodávek z doměření“

170. Soud především konstatuje, že správní orgány obou stupňů se důvodem přechodu na pomůcky přezkoumatelně zabývaly. Správně přitom vyšly z ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu, podle něhož: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“* Z tohoto ustanovení vyplývají tři podmínky, při jejichž splnění je možno přejít na stanovení daně podle pomůcek. Jsou jimi: 1) daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností, 2) v důsledku nesplnění takové povinnosti nelze daň stanovit na základě dokazování a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Napadené rozhodnutí se splněním těchto podmínek muselo nezbytně zabývat již ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu, podle něhož: *„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.“*
171. Z napadeného rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný se splněním citovaných podmínek stanovení daně podle pomůcek zabýval velmi podrobně, a to v odstavcích 61 až 110 napadeného rozhodnutí. Z hlediska soudu není způsobu, kterým se žalovaný své povinnosti vyplývající mu z citovaného ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu zhostil, co vytknout. Žalobkyně ve své žalobě uvedla ke stanovení daně podle pomůcek v projednávané věci velmi dlouhou a poměrně nepřehlednou polemiku, ale její součástí není žádná taková dílčí námitka, odpověď na niž by žalobkyně v napadeném rozhodnutí žalovaného nenalezla.
172. Lze tedy jen v zájmu relativní stručnosti a přehlednosti odůvodnění tohoto rozsudku konstatovat, že první podmínka stanovení daně podle pomůcek byla v projednávané věci splněna, neboť žalobkyně nesplnila své zákonné povinnosti, v důsledku čehož nebylo možno stanovit daň na základě dokazování. Jedná se tu především o to, že žalobkyně nevedla v rozhodných zdaňovacích obdobích let 2015 a 2016 řádné účetnictví o všech účetních případech ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o účetnictví; kromě toho žalobkyně neúčtovala dle zjištění správce daně o zásobách v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a porušila povinnost stanovenou v § 7 a § 8 zákona o účetnictví tím, že jí sestavená účetní závěrka nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, takže její účetnictví nemohlo být považováno za správné, úplné a průkazné.
173. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ní bylo přeneseno v důsledku výzev správce daně I. stupně z 14. 12. 2018, č. j. 1016584/18/2403-60562-403414, a č. j. 1016614/18/2403-60562-403414. V prvé z nich byla žalobkyně vyzvána, aby ve lhůtě 20 dnů od doručení výzvy vysvětlila, z jakého důvodu nebylo zboží v hodnotě 28 098 930,15 Kč od jmenovaného dodavatele tabákových výrobků (GECO) zaúčtováno

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v jejím účetnictví do nákladů s vlivem na zisk, z jakého důvodu nebyly výnosy z prodeje tohoto nakoupeného zboží v hodnotě 29 979 623,61 Kč zahrnuty do výnosů ke zdanění, dále aby vysvětlila rozdíl ve výkazech přiložených k přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 a výkazech předložených k zahájené daňové kontrole, dále rozdíl mezi stavem zásob zjištěným správcem daně z předložených inventárních karet zásob k 1. 1. 2016 a doloženou fyzickou inventurou zásob k 31. 12. 2015 a mezi stavem zásob zjištěným správcem daně z předložených inventárních karet zásob k 31. 12. 2016 a doloženou fyzickou inventurou zásob k 31. 12. 2016 a konečně rozdíl mezi zaúčtovanými tržbami zboží na výnosovém účtu č. 604000 a tržbami zjištěnými na základě předložených inventárních karet zásob. Současně byla žalobkyně vyzvána k prokázání blíže uvedených skutečností a doložení zákonně vedené inventarizace a přílohy k účetní závěrce. Ve druhé z citovaných výzev pak byla žalobkyně vyzvána, aby ve lhůtě 20 dnů ode dne doručení výzvy vysvětlila, z jakého důvodu nebylo zboží v hodnotě 8 204 349 Kč od jmenovaného dodavatele tabákových výrobků zaúčtováno v jejím účetnictví do nákladů s vlivem na zisk, z jakého důvodu nebyly výnosy z prodeje tohoto nakoupeného zboží zahrnuty do výnosů ke zdanění, rozdíl ve výkazech předložených k zahájené daňové kontrole, rozdíl mezi stavem zásob zjištěným správcem daně z předložených inventárních karet zásob k 1. 1. 2015 a doloženou fyzickou inventurou zásob k 31. 12. 2014 a mezi stavem zásob zjištěným správcem daně z předložených inventárních karet zásob k 31. 12. 2015 a doloženou fyzickou inventurou zásob k 31. 12. 2015 a konečně rozdíl mezi zaúčtovanými tržbami za zboží na výnosovém účtu 604000 a tržbami zjištěnými na základě předložených inventárních karet zásob. Současně byla žalobkyně vyzvána k prokázání dalších skutečností a doložení zákonně provedené inventarizace, zákonně vedeného účetního deníku, specifikovaných účetních dokladů a přílohy k účetní závěrce.

174. Žalobkyně takto přenesené důkazní břemeno neunesla. V žádném případě pak nelze uvažovat o tom, že je snad přenesla zpět na správce daně tím, že vyslovuje určité pochybnosti o průběhu skutkového stavu založené na výsledcích svědeckých výpovědí svědků N. či T. či skutečnosti, že se určitou dobu zdržovala v zahraničí. Takto přenos důkazního břemene nefunguje. Žalobkyně byla totiž na základě citovaných výzev povinna prokázat soulad jí deklarovaných obchodních případů se skutečností (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30), což ovšem neučinila, ale spokojila se s vyslovováním různých pochybností.
175. Kromě výše uvedeného však správce daně zjistil rozpory v rozvaze a výkazu zisků a ztrát a ve vedení skladové evidence. Přestože žalobkyně předložila hlavní účetní knihu, ve které bylo uvedeno, že účtuje zásoby způsobem A (tj. průběžně), fakticky bylo účetnictví o zásobách vedeno způsobem B (tj. periodicky). Zjištěny byly rozdíly mezi měsíčními tržbami za zboží, o kterých žalobkyně měsíčně účtovala na základě pokladních dokladů, a mezi částkou vypočtenou správcem daně z inventárních karet zásob. Cena na některých inventárních kartách se lišila od faktur o nákupu zboží. Tvrzení o tom, že důvodem rozdílů bylo účtování na kartách včetně DPH, kdežto stav účtu 604 v účetnictví po rekonstrukci je již bez DPH, byl správcem daně vyvrácen (žalobkyni bylo to, že je plátkyní DPH, oznámeno až v roce 2017, takže sotva mohla v letech 2015 a 2016 již účtovat tvrzeným způsobem). Správce daně také zjistil, že žalobkyně neúčtovala o všech nákladech a s nimi souvisejících tržbách, účetnictví tedy bylo neúplné.
176. Všechny tyto skutečnosti byly v daňovém řízení popsány a zřetelně odůvodněny. Ve

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

svém souhrnu nepochybně prokazují, že v projednávané věci byla první podmínka pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek splněna. Žalobkyně se v žalobě omezuje na to, že tento závěr popírá, ale činí tak způsobem spíše mnohomluvným, aniž by zcela konkrétně uvedla, která z těchto skutkových okolností naplněna nebyla, nebo byla správními orgány nesprávně vyhodnocena. Argumentace žalobkyně je přitom navíc zavádějící, pokud uvádí, že pokud je jí kladeno za vinu nesplnění některých zákonných povinností, jedná se o povinnosti plynoucí z účetních předpisů či vedení skladové evidence. Zde žalobkyně přehlíží, že ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu nevyžaduje pro svou aktivaci porušení určitého, konkrétního typu právní povinnosti, resp. že by porušením povinností plynoucích ze zákona o účetnictví vylučovalo, aby ve svém důsledku vedlo ke stanovení daně podle pomůcek. Pokud pak žalobkyně tvrdí, že správními orgány zjištěná pochybení nebyla „takového fatálního rozsahu“, pak soud konstatuje, že se jedná o její subjektivní hodnocení věci, které však sotva může nalézat oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci, neboť správními orgány zjištěná pochybení žalobkyně byla naopak velmi závažná, rozsah nezaúčtovaných transakcí je v desítkách milionů korun. Podle názoru soudu není možno jakkoliv mírnějšími slovy hodnotit zjištění správce daně, že žalobkyně neúčtovala o všech nákupech zboží od dodavatele tabákových výrobků, o všem zboží, které bylo dodáno na její provozovnu na jiného odběratele, takže pravděpodobně nebylo účtováno ani o všech výnosech z tohoto zboží, že existují rozpory v rozvaze a výkazu zisků a ztrát coby přílohách k daňovému přiznání a ve vedení skladové evidence.

177. Žalobkyně pak sice v zásadě správně tvrdí, že ani velké nedostatky ve vedení účetnictví nemusí automaticky znamenat přechod na stanovení daně podle pomůcek, k čemuž připojuje odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43. Vůbec se však již nezabývá tím, že právě ve smyslu závěrů obsažených v tomto rozsudku správní orgány v projednávané věci postupovaly, když jí umožnily unést své důkazní břemeno i jinak, a to právě prostřednictvím shora zmíněných výzev ze dne 14. 12. 2018. Pokud by samotné zjištěné nedostatky stačily k přechodu na stanovení daně podle pomůcek, správní orgány by neměly žádný důvod pomyslně se zdržovat vydáním těchto výzev a reakcemi žalobkyně na ně. Žalobkyně tak v tomto směru sice argumentuje obecně vzato správně, ale zcela bez návaznosti na skutečnosti nastalé v projednávané věci. Argumentace žalobkyně je v tomto bodu naprosto nepřiléhavá.
178. Pokud jde o druhou zákonnou podmínku stanovení daně podle pomůcek, tedy že v důsledku nesplnění povinnosti daňového subjektu nelze daň stanovit na základě dokazování, je tvrzení žalobkyně o tom, že poskytovala v průběhu řízení správci daně součinnost, mimoběžné s meritem věci. Zákon nepočítá s tím, že by i v případě, že daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti a v důsledku toho nebylo možno stanovit daň dokazováním, mohlo stanovení daně podle pomůcek zabránit, že v průběhu řízení poskytuje daňový subjekt správci daně určitou součinnost. Žalobkyně v tomto ohledu, tak jako i v některých dalších částech žaloby, argumentuje poměrně silnými slovy („zbožné přání správce daně“, „daňový subjekt nešel správci daně na ruku“ apod.) k něčemu, co podstatu věci vposledku míjí, a popírá něco, co správní orgány žalobkyni vůbec nevytýkají.
179. Konečně pak žalobkyně uzavírá, že nesouhlasí s tím, že by nebylo možno v projednávané věci daň určit dokazováním, toto své tvrzení však fakticky opírá toliko o jiné své tvrzení, podle něhož ještě to, že správce daně je oprávněn v určité situaci stanovit

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daň dle pomůcek, neznamená, že tak i učinit musí. Důvodům, o které v projednávané věci správní orgány opřely svůj závěr, že je splněna i druhá zákonná podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, se však žalobkyně fakticky vůbec nevyjadřuje. Soud tedy v tomto směru pouze poukazuje na to, že se ztotožňuje s důvody, které správní orgány obou stupňů uvedly. Daň v projednávané věci skutečně nebylo možno stanovit dokazováním, neboť žalobkyně nepředložila takové důkazy, které by podepřely její daňová tvrzení; naopak, zjištěné nedostatky evidencí vedených žalobkyní byly takového rázu, že vskutku znemožňovaly správci daně stanovit daň dokazováním. Ani na výzvy správce daně žalobkyně nezareagovala tak, aby konkretizované pochybnosti správce daně rozptýlila a aby předložila takové důkazní prostředky, jejichž prostřednictvím by bylo možno daň stanovit dokazováním. Právě v tom tkví podstata druhé zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek: součinnost daňového subjektu musí být materiálně takové kvality, aby nakonec bylo možno daň stanovit dokazováním. Nepostačí pouze formálně projevovaná součinnost, která ale nenabyde takové kvality, že by vedla k možnosti stanovit daň dokazováním.

180. Správní orgány v projednávané věci postavily najisto, že žalobkyně neúčtovala o všech nákladech, proto ani nebyla schopna účtovat o všech výnosech, její účetnictví nebylo možno považovat za správné, úplné a průkazné podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví. Správně vedené účetnictví je přitom klíčové pro posouzení, zda údaje obsažené v daňovém tvrzení odpovídají skutečnosti. Právě z něj se totiž vychází při zjištění základu daně, jak stanoví § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmu. V projednávané věci to však nebylo z uvedených důvodů možné.
181. Konečně, žalobkyně sporuje i třetí zákonnou podmínku stanovení daně podle pomůcek, tj. že je možno podle nich stanovit daň spolehlivě. V tomto směru argumentuje především svým výpočtem, resp. „proindexováním čísel“, která byla použita správcem daně.
182. Soud k tomu především podotýká, že i otázce dostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek věnoval žalovaný důkladnou pozornost, přičemž se této otázce věnoval v odstavcích 90 až 110. Žalobkyně své námitky staví na vlastním výpočtu a tvrzení, podle něhož měly správní orgány použít jiné pomůcky, které by snad přinesly pro žalobkyni příznivější stanovení daně (konkrétně se žalobkyni jedná o srovnání s jiným daňovým subjektem, takto společností D. Kim s. r. o.). Činí tak přesto, že sama v téže pasáži žaloby konstatuje, že si je vědoma, že nemá právo brojit proti konkrétnímu výběru pomůcek ani jejich použití. Její argument použitím srovnání se subjektem D. Kim s. r. o. však není ničím jiným, než právě námitkou týkající se konkrétně použité pomůcky.
183. Dále soud uvádí, že daň stanovená podle pomůcek je v podstatě daň stanovená kvalifikovaným odhadem opřeným o racionální úvahu správce daně (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že daňový subjekt není oprávněn napadat výběr jednotlivých pomůcek, ale přípustné je tvrzení, podle něhož byla daňová povinnost stanovena v hrubém nepoměru s tou, která měla být správně stanovena. To žalobkyně v projednávané věci zjevně činí. Přehlíží však, že ohledně tohoto tvrzení ji rovněž tíží důkazní břemeno, což konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34.
184. V projednávané věci však žalobkyně takové důkazní břemeno neunesla, neboť na

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

podporu svých tvrzení nabídla toliko svůj ničím nepodložený výpočet a srovnání s obchodní společností D. Kim s. r. o. Správní orgány obou stupňů přitom přezkoumatelně zdůvodnily, proč společnost D. Kim s. r. o. k tomuto srovnání použít nelze (str. 41 a 42 zprávy o daňové kontrole, odstavce 114-116 napadeného rozhodnutí; ve zkratce- tato společnost začala být činná až v roce 2017, tedy nepůsobila v době a za podmínek relevantních pro stanovení daně). V tomto směru se právě žalobkyně dovolává použití konkrétní pomůcky pro stanovení daně, ačkoliv jí to nepřislouší. Pokud jde o žalobkyní prezentovaný výpočet, pak ten nelze vůbec považovat za přezkoumatelný. Žalobkyně v něm totiž vychází z údajů, které nejsou nijak podloženy, a proto nelze nijak hodnotit jejich správnost. Jedná se o tvrzení žalobkyně obsažená v části V. žaloby, na kterou odkazuje a jež je uvozena návěťm: „*Kdybychom počítali...*“, aniž by žalobkyně nabídla jakákoli konkrétní tvrzení, tím méně důkazy o tom, proč by měly být v úvahu brány zrovna právě ty údaje, které sama nabízí, a nikoli snad údaje zcela jiné. Soud nepovažuje za prokázané, že by si každý zákazník žalobkyně pořídil právě jen jeden karton cigaret. Již tím samotným se celá konstrukce výpočtu představeného žalobkyní hrouťí.

185. Na druhé straně oproti těmto spekulativním výpočtům pak stojí závěry správních orgánů o této otázce, které jsou přezkoumatelně a logicky koherentně uvedeny v napadeném rozhodnutí a jež se zakládají na srozumitelném použití odůvodněně vybraných pomůcek při zohlednění okolností, které svědčí ve prospěch žalobkyně.
186. To platí i ve vztahu k výši doměřených výnosů, kterou žalobkyně sporuje ve své první žalobní námitce. Především není podle soudu pravdou, že by se žalovaný k této otázce vůbec nevyjádřil, jak konstatovala žalobkyně. Žalovaný otázce stanovení nákladů a výnosů žalobkyně v letech 2015 a 2016 zabýval v odstavcích 92-108 napadeného rozhodnutí. Soud se dále neztotožňuje ani s paušálním tvrzením žalobkyně, podle něhož ze svědeckých výpovědí svědků N. a F. vyplývá, že zboží žalobkyně nebo její druh přebírali na své provozovně, zboží uhradili a jeho převzetí stvrdili svým podpisem. Ze svědecké výpovědi svědka F. uskutečněné dne 15. 4. 2019 se totiž podává, že tento svědek uvedl, že se stávalo, že převzetí zboží nebylo podepsáno vůbec. Odkaz žalobkyně na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, je pak sice obecně vzato správný, neboť není sporu o tom, že za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází ze zjevně nesprávných údajů, ale nelze se ztotožnit s tím, že by tyto závěry přílehavě dopadaly na postup správních orgánů v projednávané věci. Žalobkyně totiž opět nesprávnost postupu správních orgánů opírá o svůj vlastní výpočet, který je, jak už bylo řečeno, zcela nepřezkoumatelný. Použití nepřezkoumatelných a nepodložených výpočtů daňového subjektu v zásadě není schopno zpochybnit přezkoumatelně dosažené závěry správce daně, tím méně je zpochybnit v té kvalitě a míře závažnosti, o které hovoří citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu. Jinak řečeno, žalobkyně ve své argumentaci opomíjí, že toto rozhodnutí hovoří o závažných pochybeních správce daně, v jejichž důsledku je aplikován postup, který *zcela jistě* nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu. Žalobkyně však takto závažná pochybení v aplikaci pomůcek správcem daně svých žalobních námitkách neidentifikovala, neboť se omezila toliko na uvádění svých vlastních pochybností, jež jsou navíc, pokud jde o nyní vypořádávanou námitku, založeny toliko na jejím vlastním nepřezkoumatelném výpočtu.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

187. Se žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že žalovaný nezohlednil, že se žalobkyně nacházela v době od 12. 6. 2016 do 6. 7. 2016 mimo území ČR. Žalovaný se totiž touto skutečností zabýval v odstavcích 147-150 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že tato skutečnost nemá na stanovení výše výnosů vliv, neboť se jedná o relativně velmi krátké období. Vyloučit nelze ani to, že v dané době mohlo být zboží v provozovně přebíráno jinou osobou. Za podstatný považuje soud poukaz žalovaného na pokladní doklady s měsíčními tržbami předložené samotnou žalobkyní, z nichž nebyl zaznamenán signifikantní pokles tržeb v daném období (leden 2016- 85 569 Kč, únor 2016- 61 586 Kč, březen 2016- 75 643 Kč, duben 2016- 64 705 Kč, květen 2016- 78 308 Kč, červen 2016- 60 202 Kč, červenec 2016- 62 316 Kč, září 2016- 98 895 Kč, říjen 2016- 74 540 Kč, listopad 2016- 84 834 Kč a prosinec 2016- 84 637 Kč). Pokud by prodejna žalobkyně byla v době, kdy se nacházela se svým druhem ve Vietnamu, zavřena, byl by pravděpodobně pozorovatelný znatelnější pokles tržeb. I tato skutečnost nasvědčuje tomu, že provozovna žalobkyně nemusela být nutně uzavřena v době, kdy žalobkyně a její druh nepobývali v ČR. Soud navíc v tomto směru nepřehlédl, že ještě v rámci daňového řízení se žalobkyně pokusila fakt, že ani v době, kdy byla se svým druhem prokazatelně mimo ČR, nijak signifikantně nepoklesly měsíční tržby její provozovny, vysvětlit tím, že probíhaly červnové výprodejové akce, které zvýšily tržby. Správní orgán I. stupně však uzavřel, že hlavním sortimentem žalobkyně byly tabákové výrobky s předepsanou cenou, které tedy nemohly být předmětem jakýchkoli akčních výprodejů, přičemž jiné položky tvoří jen zanedbatelnou část sortimentu žalobkyně. Na toto konstatování již žalobkyně nijak nereagovala, toliko je v odvolání zopakovala (str. 22 podaného odvolání).
188. Pokud pak jde o důkazní návrhy žalobkyně na slyšení svědků H. Q. T. a B. V. C., pak i jejich neprovedení přesvědčivě zdůvodnil již správní orgán I. stupně na straně 39 zpráv o daňové kontrole. Tyto důvody spočívají v tom, že H. Q. T. provozoval stánek na tržnici Dragoun naposledy v roce 2004 a B. V. C. měl pronajato prodejní místo, které s prodejním místem žalobkyně nesousedí. Slyšení těchto svědků tedy správní orgány neprovedly s tím, že by jejich výpovědi nemohly skutkový stav věci osvětlit. Žalobkyně tento důvod v žalobě nijak nekommentuje, pouze se pozastavuje nad neprovedením těchto svědeckých výpovědí. Z toho důvodu soud toliko konstatuje, že se s důvody, které správní orgány vedly k neprovedení uvedených svědeckých výpovědí, ztotožňuje. Ani soudu totiž není zřejmé, jak by výpovědi těchto osob mohly přispět k lepšímu zjištění skutkového stavu, přičemž žalobkyně to nijak nekonkretizuje.
189. Žalobkyně tedy poukazuje na skutečnost, že se v určitém, relativně krátkém období nacházela v zahraničí, přičemž zpochybňuje zohlednění příslušných nákladů a výnosů správními orgány. Podle názoru soudu však její argumentace ke zpochybnění těchto závěrů není dostačující. Žalovaná se totiž ve svých tvrzeních nijak nezabývala všemi skutečnostmi, o které správní orgány své úvahy opřely.
190. Jedná-li se dále o námitku týkající se znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, z něhož žalobkyně v rámci bodu 1 své žaloby dovozuje, že některé dodávky zboží nestvrdila svým podpisem žalobkyně, je k tomu nutno uvést, že ze svědecké výpovědi svědka F. vyplývá, že se stávalo, že převzetí některého zboží žalobkyně ani její druh nepodepsali. Není tedy možno, jak to žalobkyně činí, vycházet z toho, že jediné dodávky zboží, které lze započítat, jsou ty, jejichž převzetí bylo podepsáno žalobkyní nebo jejím druhem. Z hlediska tohoto znaleckého posudku, který předložila v průběhu daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kontroly žalobkyně, je však nutno přihlédnout především k důvodům, pro které správní orgány tento posudek nepovažují za průkazný: shrnuty jsou v odstavcích 151-156 napadeného rozhodnutí. K těm viz níže v části rozsudku, která se týká námitky specificky mířící na předložený znalecký posudek.

191. Žalobkyně následně zpochybnila způsob, kterým žalovaný vypořádal její námitky týkající se výsledků svědecké výpovědi svědka T. Má za to, že s ohledem na jeho konstatovanou nevěrohodnost neměly být jím realizované dodávky součástí doměření.
192. Soud především uvádí, že souhlasí se závěrem správních orgánů obou stupňů, že výpověď svědka T. T. N. byla nevěrohodná: svědek si na řadě míst odporoval, a to jednak v rámci své výpovědi před správním orgánem I. stupně, ale i pokud jde o srovnání jeho výpovědi učiněné před Policií ČR a výpovědi před správním orgánem I. stupně: jednotlivé rozpory jsou shrnuty správcem daně I. stupně ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2015 na stranách 37-38 a ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2016 na stranách 38 a 39): na tyto rozpory soud poukazuje, neboť má za to, že není třeba je v tomto rozsudku rekapitulovat, zvláště když žalobkyně nenapadá samotnou skutečnost, že svědek T. vypovídal rozporně, ale to, jak s tímto zjištěním správní orgány dále naložily.
193. K meritu této žalobní námitky pak soud zejména uvádí, že je třeba vycházet jednak z toho, za jakým účelem byly svědkové v daňovém řízení vůbec slyšeni, a jaká skutková zjištění z nich správce daně učinil. Konkrétní skutkový závěr správce daně (v daném případě o realizaci určitých dodávek tabákových výrobků do provozovny žalobkyně) se může – a zpravidla bude – opírat o více zjištění, než jen těch plynoucích z jediného důkazního prostředku. Proto zpochybnění či znevěrohodnění některého z nich nemusí ještě nutně znamenat, že celé skutkové zjištění je nepodložené. V intencích tohoto závěru ostatně vyznívá i způsob, kterým se s rozporuplností výpovědi svědka T. vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí na straně 25.
194. Ze správního spisu, zejména pak z protokolů o výpovědích svědků Z., N., F. a T., se podává, že účelem těchto svědeckých výpovědí bylo objasnit, jak bylo objednáno zboží pro žalobkyni, jak a kým bylo do provozovny žalobkyně zaváženo, jak a kým bylo přebíráno, jak bylo toto převzetí stvrzováno a popřípadě jak bylo převzaté zboží hrazeno.
195. Lze také konstatovat, že tyto otázky objasněny byly. Soud na podkladě provedených svědeckých výpovědí nemá žádné pochybnosti o závěru žalovaného, podle něhož bylo prokázáno, že „zboží do provozovny daňového subjektu bylo dodáváno, a to na základě dokladů vystavených jak na odběratele daňový subjekt, tak i na odběratele C. Je prokázáno, že obchodní zástupce předával podklady k fakturaci a řidiči zaváželi zboží do provozovny daňového subjektu. Daňový subjekt zboží převzal a zaplatil.“ Skutečnost, že jeden z vyslechnutých svědků nepodal věrohodnou svědeckou výpověď, na těchto závěrech nemůže nic změnit. Táže-li se žalobkyně v žalobě, z jakého důvodu nebyly „jeho dodávky“ vyloučeny z doměření, pak odpovědí je, že správní orgány dospěly ke skutkovému závěru, že tyto dodávky byly realizovány. Soud v tomto ohledu neshledává žádný „zvláštní postup“, o kterém hovoří žalobkyně. Jiná situace by pochopitelně nastala, pokud by žalobkyně předložila důkazy, že tyto dodávky realizovány nebyly, popřípadě být realizovány nemohly, čímž by závěry žalovaného vyvrátila či alespoň zpochybnila. To však žalobkyně nečiní, neboť jen napadá výsledky hodnocení důkazů,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

aniž by proti nim postavila konkrétní tvrzení, tím méně důkazy.

196. Prakticky stejný závěr je pak dlužno učinit i ohledně té části této námitky, v níž žalobkyně operuje s výsledky znaleckého posudku z oboru písmoznalectví. Pokud se totiž žalobkyně dovolává toho, že u některých položek (jedná se o konkrétní podpisy na rozvozových listech, pozn. soudu) je „v převážné míře“ uvedeno, že podpisy nejsou vhodné pro identifikaci, že nejde o podpis „D.“ či „nelze rozhodnout, zda podepsal L.“, takže jde o něco jiného, než co dovozuje správce daně, přičemž u „celé řady“ podpisů znalec vyloučil, že by je podepsala žalobkyně, jedná se opět jen o zpochybňující komentář, který vůbec není zasazen do kontextu dalších skutkových zjištění správních orgánů. Žalobkyně totiž tyto skutečnosti zdůrazňuje, aniž by přihlédla k námitkám, které k použitelnosti samotného znaleckého posudku shrnuly správní orgány. Nepřihlíží k tomu, že ze svědeckých výpovědí dalších svědků vyplynulo, že dodací listy podepisovala nejen žalobkyně, ale i její druh (a již proto nemohou vést žalobkyní tvrzené závěry znalce, že určitý podpis není žalobkyně, nebo že není jejího druha, samy o sobě k závěru o tom, že toto zboží nebylo přijato). Žalobkyně pak sice hovoří o „celé řadě“ podpisů, u nichž znalec vyloučil, že by se jednalo o podpis žalobkyně, přitom však sama konstatuje, že „v převážné míře“ se u podpisů autorství žalobkyně vyvrátit nepodařilo. Tato část žalobní námitky je tedy rovněž spíše spekulativní, snažící se vytržením dílčích zjištění a jejich interpretací zpochybnit skutkové závěry správních orgánů, aniž by však byla tato tvrzení dostatečně konkrétní, aby takového cíle vskutku mohla dosáhnout. Je nutno přihlídnout k tomu, že skutkové závěry v projednávané věci učinily správní orgány z řady provedených důkazů: jejich závěry přitom nelze zpochybnit pouze poukázáním na to, že určité konkrétní zjištění by snad bylo možno interpretovat také jinak. Vždy je třeba přihlížet ke kontextu věci a zjištění plynoucích i z dalších provedených důkazů. Soud přitom o skutkových závěrech správních orgánů pochybnosti nemá.
197. K té části této žalobní námitky, jež se týká znaleckého posudku, se soud vyjádří níže. Na tomto místě toliko konstatuje, že ani poukazy na znalecký posudek nemohly kvůli jeho vadám skutkové závěry správních orgánů zvrátit.
198. Soud uzavírá, že správní orgány dostaly své povinnosti odůvodnit závěr, že daň stanovená podle pomůcek byla stanovena spolehlivě. Tento závěr se žalobkyni nepodařilo svou argumentací zpochybnit. Je skutečností, že daň stanovená dle pomůcek je daní stanovenou náhradním způsobem, tudíž lze připustit, že nepůjde o daň stanovenou zcela přesně. Nelze však přehlížet, že se jedná o důsledek pochybení samotné žalobkyně za situace, kdy daň stanovit dokazováním nelze. V projednávané věci byly správními orgány respektovány všechny limity týkající se stanovení daně podle pomůcek, a proto jejich závěry i ve světle uplatněných žalobních námitek obstojí.
199. Následně se soud zabýval žalobním bodem týkajícím se provádění svědeckých výpovědí. Ten je tvořen dvěma dílčími námitkami. Žalobkyně se jednak vymezuje proti způsobu, kterým byly prováděny svědecké výpovědi, neboť slyšeným svědkům správní orgán I. stupně vždy nejprve přečetl jejich výpovědi učiněné na Policii ČR s dotazem, zda tomu tak bylo. Druhá dílčí námitka pak spočívá v tom, že správní orgán I. stupně zabránil pokládání otázek svědku N. s tím, že otázky pokládání zástupcem žalobkyně daným způsobem nepovolí.
200. Z obsahu této žalobní námitky se podává, že žalobkyně netvrdí, že by způsob provedení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

těchto svědeckých výpovědí odporoval ustanovením § 96 a § 93 odst. 2 a 3 daňového řádu. Svůj nesouhlas se způsobem jejich provedení však zakládá na metodice GFŘ č. j. 50071/15/7100-40124-506246, resp. jejich bodu 9 a 10, potažmo na závěrech obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157. Podle žalobkyně se mají řešit rozpory ve výpovědích teprve po jejich zjištění, což má být v rozporu s tím, jak postupoval správce daně v projednávané věci, když ten svědkům nejprve obsah jejich výpovědí na Policii ČR předestřel, takže je dle žalobkyně vyloučené, aby rozpory vůbec vznikly. Podle žalobkyně je potřeba, aby soudy zaujaly stanovisko k takové praxi a navázaly na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu.

201. Soud konstatuje, že tato dílčí žalobní námitka neobsahuje žádné způsobilé tvrzené o zásahu do práv žalobkyně. Je sice evidentní, že žalobkyně tvrdí, že správce daně I. stupně nepostupoval dle metodiky GFŘ, ale zcela opomíjí tvrdit, jaká újma jí tím snad měla být způsobena, pokud snad tímto tvrzením nemá být neexistence rozporů ve výpovědích svědků. V této souvislosti soud především připomíná, že vady řízení, o nichž nelze mít za to, že mohly mít vliv na zákonnost, popřípadě správnost napadeného rozhodnutí, nemohou vést ke kasaci takového rozhodnutí. Žalobkyně přitom ve své žalobní námitce zcela opomněla soudu sdělit, zda má za to, že jí tvrzená vada postupu správního orgánu I. stupně mohla mít vliv na zákonnost nebo správnost napadeného rozhodnutí, a v čem by takový následek měl spočívat. Skutečnost, že se žalobkyně domnívá, že zde existuje prostor pro vyjasnění určitých, podle jejího názoru snad sporných, procesních otázek soudním rozhodnutím, dostatečným žalobním důvodem není, neboť žaloba ve správním soudnictví není prostředkem obecné ochrany práv (*actio popularis*) a již vůbec ne prostředkem vyplňování jednotlivými žalobkyněmi tvrzených „bílých míst“ v judikatuře správních soudů.
202. Nad rámec uvedeného pak soud jen dodává, že závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157 (tyto podmínky lze zrekapitulovat následovně: 1) důkaz nesmí být mimo předmětné daňové řízení pořízen účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky; 2) důkazy musí být v daném jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem; 3) tyto důkazy musí být daňovému subjektu zpřístupněny; 4) pokud jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů, přičemž logickou cestou odstranění takových rozporů je předestření obsahu jejich předchozích výpovědí vyslychaným osobám), byly v projednávané věci respektovány. Tyto zásady se však netýkají provádění svědeckých výpovědí v daňovém řízení, jak žalobkyně implikuje, ale použitelnosti důkazů pořízených v jiných řízeních v řízení daňovém. Právě ve vztahu k nim stanoví určité mantinely jejich použitelnosti, aby byla zajištěna procesní práva daňového subjektu. Přílehlavá argumentace tímto rozsudkem by tedy směřovala k použitelnosti úředních záznamů Policie ČR o podání vysvětlení jednotlivých svědků, které si správce daně I. stupně obstaral bez součinnosti žalobkyně. V tomto směru by tak žalobkyně snad mohla tvrdit, že tyto úřední záznamy byly získány nezákonně, že byly nezákonně Policií ČR provedeny, že správce daně I. stupně znemožnil žalobkyni se s nimi seznámit, že byly do správního spisu zahrnuty proto, aby se správce daně I. stupně vyhnul povinnosti provést výslech těchto svědků sám apod. Žádnou z těchto námitek však žalobkyně nevznáší; naopak, z toho, že Nejvyšší správní soud v daném rozsudku uvedl, že správce daně I. stupně nesmí přehlédnout rozpory mezi obsahem listin

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

pocházejících z jiných řízení a např. výpovědi svědků v řízení daňovém, dovozuje určité instrukce k provedení svědeckých výpovědí v samotném daňovém řízení. Nic takového ovšem z tohoto rozsudku nevyplývá. Nevyplývá to ani z žalobkyní označené instrukce GFŘ, která právě odkazuje na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu.

203. Lze tedy uzavřít, že je věcí (a odpovědností) správce daně, jak provede výslech svědka, a to při respektování zákonem stanovených pravidel, jejichž porušení ovšem žalobkyně v projednávané věci ani netvrdí. Zákon správcem daně nedává žádné pokyny ohledně toho, kdy má být svědkovi předestřen obsah jeho výpovědi v jiném řízení. V projednávané věci je nadto zcela zřejmé, že svědkové měli možnost se od své výpovědi zachycené v úředních záznamech Policie ČR odchýlit či ji doplnit a také se to stávalo (např. svědek F. v protokolu ze dne 15. 4. 2019). Výslechům těchto svědků byl také přítomen zástupce žalobkyně, který měl možnost pokládat svědkům otázky, kteréžto právo také využíval. Měl tedy příležitost výpovědi svědků konfrontovat a na případné rozpory upozornit. Pak by jistě bylo povinností správce daně I. stupně se s takovými rozpory vyrovnat, a to například i dalším doplněním dokazování. Žalobkyně ale ani netvrdí, že takové rozpory vznikly. Presumuje však, že absence těchto rozporů snad mohla být zapříčiněna způsobem vedení výslechu, čemuž ovšem soud z již shora uvedených důvodů nemůže přisvědčit. Jedná se o ryze spekulativní tvrzení, o jehož důvodnosti nic ze správního spisu nesevídčí.
204. Za dané situace soud tuto dílčí námitku považuje za nedůvodnou, neboť žalobkyně netvrdí, které její konkrétní právo mělo být jí uváděným postupem správce daně I. stupně porušeno a jaké takové porušení mělo mít následky. Zástupce žalobkyně se zúčastnil podání svědeckých výpovědí v daňovém řízení a svědkům kladl otázky. Z tvrzení obsažených v žalobě nelze dovodit, že by postupem správce daně I. stupně, kterým provedl svědecké výpovědi, mohla být práva žalobkyně poškozena.
205. Dále se soud zabýval dílčí námitkou týkající se způsobu výpovědi svědka N.. V jejím případě žalobkyně uvádí, že jejímu zástupci bylo zakázáno pokračovat v jeho výslechu s tím, že správce daně pokládání otázek daným způsobem nepřipustí. Soud předesílá, že se touto námitkou bude zabývat toliko v tom rozsahu, ve kterém byla uplatněna v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Nepřehlédl přitom, že žalobkyně odkazuje „v detailech“ také na strany 10-14 svého odvolání ze dne 18. 9. 2020. V tomto směru ale soud znovu zdůrazňuje, že není jeho úkolem dotvářet uplatněné žalobní námitky, a to ani tím způsobem, že by z pěti konkretizovaných stran odvolání žalobkyně podaného ve správním řízení sám abstrahoval, co by žalobkyně mohla uplatnit i v soudním řízení správním a tím doplňoval to, co je uvedeno v samotné žalobě.
206. Soud se seznámil s protokolem o svědecké výpovědi svědka N. ze dne 19. 3. 2019, č. j. 229005/19/2405-60561-403378. Je z něj patrné, že svědek nejprve potvrdil svou výpověď učiněnou Policií ČR v rámci podání vysvětlení, jež je zachycena v úředním záznamu o podání vysvětlení ze dne 26. 4. 2017, č. j. KRPK-7144-42/TČ-2017-190281. Svědek následně odpovídal na dotazy zástupce žalobkyně. Svědek zástupci žalobkyně odpovídal řadu otázek, přičemž z jeho odpovědí je patrné, že dodávky byly realizovány podle čísla stánků, a to bez kontroly totožnosti přebírajících osob podle jemu předaných dokladů. Přesnější skutečnosti si již svědek pro časový odstup od událostí nebyl schopen vybavit. Následně zástupce žalobkyně předložil svědkovi soupisy faktur; svědek konstatoval, že mu daná čísla již nic neříkají, neumí si zpětně vybavit, zda konkrétního dne do provozovny žalobkyně dodával zboží nebo ne. Dále zástupce žalobkyně počal

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předkládat svědkovi jednotlivé faktury s dotazy, zda si vybavuje, jestli zboží na těchto dokladech přebírala a platila osoba, která provozuje stánek č. 110. Poté, co svědek čtyřikrát odpověděl, že neví a již si nevzpomíná, správce daně upozornil, že tyto otázky již dále nepřipustí, neboť jsou stále stejné a svědek si již skutečnosti, na které směřují, nevybavuje, jednotlivé dodávky si již nepamatuje. Následně výslech svědka zástupcem žalobkyně pokračoval dalšími otázkami.

207. Žalobkyně v této námitce důvodně zmiňuje ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle něj platí: „*Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*“ Právo daňového subjektu na přítomnost při provádění výslechu svědků je pro řádné zjištění skutkového stavu věci a vůbec pro řádný průběh daňového řízení klíčová. Toto právo se přitom nevyčerpává jen pouhou účastí daňového subjektu, ale musí se jednat o účast efektivní, tj. rozšířenou o možnost aktivně se výslechu svědka zúčastnit, a to zejména kladením otázek. Ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu je realizací široce pojmávaného práva na spravedlivý proces, konkrétně práva na projednání věci v osobní přítomnosti a na účast při dokazování zakotveného v čl. 38 odst. 2 Listiny. Význam tohoto práva tedy nelze podceňovat.
208. Současně je však nutno uvést, že toto právo nelze vykládat tak, že by bylo neomezené a neomezitelné. Rámec tohoto práva je nutno dovozovat právě především z jeho účelu, tj. ze zajištění efektivní účasti daňového subjektu při konání svědecké výpovědi. Tam, kde využívání tohoto práva vybočuje z mezí účelnosti, je nutno zvažovat, zda není namístě dát přednost právu na efektivním a rychlém průběhu řízení. To jsou rovněž čl. 38 odst. 2 Listiny garantovaná práva. Je přitom úkolem orgánu, který dané řízení vede, v tomto případě to byl správce daně I. stupně, aby našel potřebný balanc mezi zajištěním práva daňového subjektu na účasti na výslechu svědka a bezporuchovým, efektivním průběhem celého daňového řízení. Tyto skutečnosti vyplývají i z příslušné zákonné úpravy. Správce daně šetří podle § 5 odst. 3 daňového řádu práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob. Takovými osobami jsou i svědkové, pokud jde o jejich svědecké výpovědi prováděné v daňovém řízení. Ani svědkové nesmějí být postupem správce daně (podání svědecké výpovědi) zatěžováni nadměrně, neúčelně, v rozsahu, který již správce daně neslouží nebo z povahy věci sloužit nemůže. V této souvislosti je třeba připomenout i povinnost správce daně postupovat bez zbytečných průtahů zakotvenou v § 7 odst. 1 daňového řádu, respektive jeho povinnost postupovat podle § 7 odst. 2 daňového řádu tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.
209. Tyto obecné zásady správy daní se pak promítají do jednotlivých ustanovení daňového řádu upravujících jednotlivé kompetence, ale i povinnosti správce daně: při jejich naplňování hrají obecné zásady jednak roli výkladové pomůcky, ale i obecného korektivu postupu správce daně. Platí-li, že podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování správce daně, nelze odestát, že je to správce daně, kdo rovněž odpovídá za jeho řádný průběh. Vázán je přitom obecným příkazem upraveným v § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je správa daní postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady a dále povinností dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejuplněji, což vyplývá z § 92 odst. 2 daňového řádu.
210. Aplikováno na projednávaný případ: soud zjistil, že výslechu svědka N. se dne 19. 3. 2019 účastnil zástupce žalobkyně. Ten svědkovi kladl řadu dotazů, na které mu svědek
- Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odpovídal. Na předkládání jednotlivých faktur však reagoval tím, že si již jednotlivé obchodní případy nepamatuje, není schopen k nim nic uvést. Tím navázal na své předchozí odpovědi na konkrétní dotazy zástupce žalobkyně, v nichž uvedl, že si již nevzpomíná, zda měl v předmětné době dovolenou či byl nemocen, nevybavuje si přesné časy jednotlivých závozů atd. Pokud za této situace zástupce žalobkyně předkládá svědkovi faktury, k nimž svědek není schopen uvést nic jiného, než že si na dané obchodní případy již nepamatuje, a není zde žádný důvod domnívat se, že u jiných faktur tomu bude jinak (což v daném případě nebylo, neboť svědek, jak už soud uvedl, si nebyl schopen z daného období vybavit ani situace pro něj nepochybně osobně významnější, tedy případné onemocnění či dovolenou), lze konstatovat, že vstup správce daně, který neumožní další pokládání totožných otázek, je důvodný. Šetrí se jím totiž zdárný průběh dokazování a celého řízení. Opakovaným předkládáním jednotlivých faktur s tím, že si svědek již jednotlivé případy nepamatuje, nijak neslouží řádnému zjištění skutkového stavu věci, ale může jít spíše o procesní strategii komplikování průběhu řízení. Takové eventualitě nicméně musí správce daně, vázán shora zmíněnými zásadami postupu v řízení, zabránit.

211. Soud tedy v postupu správce daně, který zabránil dalšímu pokládání totožných otázek, nevidí nezákonnost, ale naopak vůli postupovat řádně v řízení. Je nutno zdůraznit, že svědecká výpověď svědka N. se neomezila na otázky týkající se jednotlivých faktur, ale že jim předcházely jak dotazy správce daně, tak zástupce žalobkyně; výslech rovněž nebyl zásahem správce daně ukončen, ale nadále pokračoval, přičemž i v další jeho fázi kladl svědkovi otázky jak zástupce žalobkyně, tak správce daně.
212. Stručně řečeno, pakliže svědek opakovaně dává najevo, že si pro odstup času již konkrétní okolnosti a skutečnosti z rozhodného období nevybavuje a následně opakovaně odpovídá, že již vůbec si nevybavuje jednotlivé obchodní případy, v jejichž rámci prováděl závozy provozovny žalobkyně, jeví se neúčelným „zkoušet“, zda tuto odpověď sdělí u každé jednotlivé faktury z daného období. Takový postup by soud považoval za bezúčelné prodlužování svědecké výpovědi, zatěžování svědka a správního orgánu bez jakéhokoli benefitu pro zdárný průběh řízení či zjišťování skutkového stavu věci. Soud proto nesouhlasí s žalobkyní, že by tímto zásahem správce daně došlo ke zmaření svědecké výpovědi svědka N., tím méně ke zmaření celého řízení.
213. Dále se soud zabýval námitkou, podle níž správce daně neprovedl hodnocení důkazů, respektive se řádně nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně, podle níž není zřejmé, proč žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v daňovém řízení.
214. Soud konstatuje, že žalovaný se příslušnou námitkou žalobkyně zabýval v odstavcích 117-120 napadeného rozhodnutí. Ačkoliv z žalobkyní podaného odvolání je patrné, že žalobkyně má svou vlastní představu o tom, jak by podle jejího názoru mělo vypořádání se s hodnocením důkazů vypadat, je nutno setrvat v rámci vymezeném zákonem. Pakliže žalobkyně konkrétně tvrdí, že jí není jasné, z jakého důvodu dovedl správce daně I. stupně, že neunesla své důkazní břemeno, je nutno ji odkázat na již shora zmíněné výzvy správce daně I. stupně z 14. 12. 2018, č. j. 1016584/18/2403-60562-403414, a č. j. 1016614/18/2403-60562-403414. Jimi byla žalobkyně řádně vyzvána k doložení konkrétních skutečností, přičemž svou povinnost nesplnila. To je patrné ze zpráv o daňové kontrole, pokud jde o zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2016, jedná se o str. 8-10, pokud jde o zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2015, jedná se rovněž o str. 8-10. Tam uvedené odůvodnění považuje soud za zcela

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

srozumitelné a přezkoumatelné tak, že žalobkyně má a měla možnost zjistit, z jakých důvodů dospěl správce daně I. stupně k závěru, že neunesla své důkazní břemeno. Zprávy o daňové kontrole rovněž obsahují detailní výsledky hodnocení důkazů.

215. Současně soud nespatřuje žádný deficit ve způsobu, kterým žalovaný vypořádal příslušnou odvolací námitku žalobkyně v bodech 117-120 napadeného rozhodnutí. I v tomto směru je třeba přihlédnout k tomu, že příslušná odvolací námitka je formulována s typickou mnohomluvností obohacenou o vlastní komentáře zástupce žalobkyně, a to v takové míře, že z ní lze prakticky dovodit toliko to, že žalobkyně má vlastní představu o tom, jak by mělo hodnocení výsledků dokazování materiálně i formálně vypadat (str. 19 odvolání). Taková představa však nenachází žádnou oporu v zákoně, a proto nelze dovozovat povinnost správce daně ji respektovat. Zprávy o daňové kontrole obsahují zcela přezkoumatelnou správní úvahu správce daně o tom, které skutečnosti považuje za prokázané, které nikoli a z jakých důvodů. Tato námitka není důvodná.
216. Následující žalobní námitka nazvaná „Uzavření provozovny z důvodu pobytu mimo území ČR, nepřipuštění důkazu výpovědí svědků“ je vybudována na zcela nesprávném předpokladu žalobkyně. Ta má za to, že tím, že předložila správci daně fotokopie svého pasu a pasu svého druha, z nichž vyplývá, že se mezi 12. 6. 2016 a 6. 7. 2016 zdržovala ve Vietnamu, došlo k přechodu důkazního břemene na správce daně, který musí prokázat, že v dané době byly někým přejímány dodávky zásob tabákových výrobků.
217. To je nesprávný závěr. Institut tzv. přecházení důkazního břemene, jak vyplývá z § 92 odst. 4, odst. 5 písm. c) daňového řádu, resp. postupu, kdy správce daně zpochybní primární důkazy, kterými daňový subjekt plní svou důkazní povinnost, je institutem dokazování. V projednávané věci však z důvodů, které již byly v tomto rozsudku výše rozebrány, byla daň stanovena podle pomůcek. To je zcela jiný způsob stanovení daně, který se řídí svými specifickými pravidly. Nelze tak v jeho rámci vůbec o přechodu důkazních břemen uvažovat. Již vůbec pak není možno o nějakém důkazu hovořit v tom smyslu, že zjištění z něj plynoucí je jakýmsi způsobem označeno přenosem důkazního břemene. V rámci volného hodnocení důkazů správce daně dospěje k závěru, že z provedeného důkazu buď určité skutkové zjištění vyplývá, nebo nevyplývá. Z toho pak lze učinit úsudek, zda takové skutkové zjištění podporuje tvrzení, k jehož prokázání byl důkaz navržen, nebo nepodporuje. Ve fázi hodnocení důkazů je přitom zcela lhostejné, kdo a za jakým účelem příslušný důkaz navrhl. Skutkové závěry plynoucí z důkazů tato skutečnost nemůže nijak ovlivnit.
218. K tomu je navíc třeba podotknout, že žalobkyně se vůbec věcně nezabývá důvody, pro které správní orgány uzavřely, že i v inkriminované době byla provozovna žalobkyně zavážena. Tyto úvahy jsou přezkoumatelně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně však nepopsala jinou skutkovou verzi reality, tj. neuvédla, jak se věci dle jejího názoru měly a nenavrhl pro tato svá tvrzení žádné důkazy. Je patrné, že se žalobkyně pokouší zpochybnit skutkovou verzi zastávanou správními orgány, aniž by však byla schopna představit a doložit svá tvrzení. To je ostatně i jedna z příčin, proč v projednávané věci nebylo možno stanovit daň dokazováním a bylo nutno stanovit ji podle pomůcek. Těmi mohou být sice i provedené důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu], ale z toho nelze dovozovat, že se stanovení daně musí opírat *vylučně* o to, co z provedených důkazů vyplývá. Správce daně má k dispozici i další pomůcky,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

k tomu srovnej § 98 odst. 3 daňového řádu, přičemž výsledně stanovená daň je toliko kvalifikovaným odhadem, nikoli výsledkem dokazování. Tomu odpovídá na druhé straně to, že daň stanovená podle pomůcek musí být určena spolehlivě, ale z povahy věci nikoli zcela přesně.

219. Nelze tedy žalobkyni přisvědčit v tom, že by předložením fotokopií cestovních průkazů žalobkyně a jejího druha došlo k přenosu důkazního břemene zpět na správce daně. To je chybná konstrukce, kvůli níž nemůže tato námitka žalobkyně věcně obstát. Z předložených fotokopií lze dovodit toliko to, že žalobkyně a její druh nebyli v určité době v České republice. Nic dalšího z těchto důkazů neplyne a ani správní orgány v posuzované věci z nich nic dalšího nedovozují. Proto pokud žalobkyně v žalobě uvádí, že správce daně tvrdí, že i v této době oba přebírali zboží, hradili je a jeho převzetí stvrzovali, nezbyvá soudu než konstatovat, že se žalobkyně mýlí. Správní orgány toliko uzavřely, že není vyloučeno, aby i v této době byla provozovna žalobkyně otevřena a mohly do ní probíhat dodávky tabákových výrobků. Tento svůj závěr správní orgány rovněž zdůvodnily.
220. Přisvědčit není možno ani další dílčí námitce žalobkyně, podle níž došlo k porušení ustanovení § 85, § 92, § 93 „a násl.“ tím, že nebylo vyhověno jejímu návrhu na provedení důkazu svědeckými výpověďmi B. V. C. a H. Q. T.. Na rozdíl od žalobkyně totiž soud nemá důvody, které správní orgány k neprovedení těchto svědeckých výpovědí uvedly, za úsměvné, ale za racionální. Soud se jimi již zabýval výše v tomto rozsudku, a na tuto část svého rozsudku proto zde jen odkazuje.
221. V tomto směru je pak obdobně nutno vypořádat další žalobní námitku nazvanou žalobkyní „Nezákonné přenesení důkazní povinnosti-neunesení důkazního břemene“. V dané věci byla daň stanovena podle pomůcek, a to, jak soud rovněž shora dovodil, za splnění zákonných podmínek takového kroku. Jak už soud rovněž výše uvedl, důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohou být jednou z pomůcek. Soudu není zřejmé, co má žalobkyně na mysli, když hovoří o tom, že dokazování provedené v řízení „trpělo vadami v oblasti unesení důkazního břemene.“ Dokazování je právem upravený postup zjišťování skutkového stavu věci. Důkazní břemeno je pak procesní odpovědnost plynoucí z toho, že se účastníkům řízení nepodaří prokázat svá tvrzení. V posuzované věci byla daň stanovena nikoli na základě dokazování, ale podle pomůcek, a to při splnění zákonných podmínek obsažených v § 98 daňového řádu. Volba pomůcek přitom náleží správci daně: ten je pochopitelně povinen řádně odůvodnit nejen to, jaké pomůcky použil, ale i jaké z nich vyvodil závěry. Jednou z pomůcek mohou být i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, jak stanoví § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Zákon zde tedy neomezuje volbu důkazního prostředku coby pomůcky tím, že by se snad mohlo jednat toliko o důkazní prostředky navržené k prokázání tvrzení žalobkyně (resp. skutečností, které prokazuje daňový subjekt), nebo o důkazní prostředky sloužící k prokázání skutečností, které přísluší prokazovat správci daně. Postrádá proto rozumného smyslu konstatování žalobkyně, podle něhož byly použity důkazy, u nichž se nepodařilo přechýlit důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Je tomu tak už jen proto, že přechylování důkazního břemene, jak o něm bylo již výše hovořeno, se může týkat toliko skutečností, skutkových otázek, ale nikoli samotných důkazů. Ty jsou totiž jen objektem, z něhož se skutkové závěry v rámci dokazování dovozují. Samotný skutkový závěr učiněný z konkrétního důkazu, není nijak poznamenán tím, kdo a za jakým účelem příslušný důkaz navrhl, ani tím, zda

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daným důkazem splnil či nesplnil své důkazní břemeno.

222. Žalobkyně v této námitce opětovně namítá určité kroky, které v rámci daňového řízení učinil správce daně, totiž že neprovedl porovnání se srovnatelným daňovým subjektem, že zmařil důkazní hodnotu výpovědi svědka N., opakuje tedy ty námitky, které uvádí i na jiných místech žaloby, přehlíží však to podstatné. Správce daně v projednávané věci stanovil daň podle pomůcek, a to proto, že žalobkyně porušovala své zákonné povinnosti takovým způsobem, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Dojde-li však k tomu, jako tomu bylo v projednávaném případě, pak již nelze hovořit o tom, že správce daně nese důkazní břemeno. Daň stanovená podle pomůcek musí vykazovat zákonem předepsané kvality, i o nich již bylo ostatně hovořeno shora, které jsou formální i materiální: na jedné straně jde zejména o respektování zákonných předpokladů přechodu na pomůcky a přiměřenost použitých pomůcek (kvality formální), ale také o dostatečnou spolehlivost daně podle pomůcek stanovené (kvalita materiální). Není náhodou, že právě tato hlediska vymezují rámec přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek v samotném daňovém řízení (§ 114 odst. 4 daňového řádu).
223. Pokud nicméně žalobkyně ve své žalobě i přesto vede polemiku o tom, na kom vázne důkazní břemeno s tím, že to byl správce daně, kdo je neunesl, zcela z tohoto rámce vystupuje a pomyslně se vrací k dokazování. Pochopitelně, pokud správce daně použije určitý důkazní prostředek jako pomůcku, vyvozuje z něj určité skutkové závěry. To se týká i důkazu, který správce daně volně hodnotí [§ 8 odst. 1 daňového řádu], čímž z něj vyvozuje skutkové závěry. Tímto postupem však již neunáší žádné důkazní břemeno. Proces stanovení daně podle pomůcek je kvalitativně jiné povahy, a proto v něm ani neplatí, že správce daně nemůže přihlédnout ke skutečnosti, která není podložena právě důkazem. Je tomu tak právě proto, že daň stanovená podle pomůcek je toliko kvalifikovaným odhadem na základě zákonem upravených podkladů (pomůcek). Současně platí, že sám daňový subjekt není oprávněn domáhat se použití konkrétních pomůcek, či jednotlivé pomůcky rozporovat a domáhat se použití jiných. Má však právo prokázat celkovou nepřiměřenost správcem daně použitých pomůcek- zde již ovšem daňový subjekt břemeno důkazní tíží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34). Jinými slovy, nepostačí dílčí zpochybňování konkrétních pomůcek, ale musí být podán důkaz o celkové nepřiměřenosti použitých pomůcek.
224. Žádný takový důkaz ovšem žalobkyně v projednávané věci nepodala, neboť svou žalobní polemiku v podstatě založila na svém ničím nepodloženém výpočtu obrátu své provozovny a dílčím zpochybňování jednotlivých použitých pomůcek za použití rovněž nepodložených domněnek o tom, že se správce daně „snaží dohnat ztrátu státu“. Žalobkyně tímto se tímto způsobem fakticky pokouší napadnout výběr jednotlivých pomůcek, respektive domoci se použití jí označených pomůcek (např. opakované namítání neprovedení porovnání se srovnatelným subjektem, ačkoliv správní orgány přezkoumatelně vysvětlily, proč srovnání neprovedly), a to přestože si je vědoma, že daňový subjekt není oprávněn domáhat se použití konkrétní pomůcky, respektive výběr pomůcek rozporovat.
225. Příkladem takového postupu je předposlední v žalobě uplatněná námitka nazvaná „Neprovedení se srovnatelným subjektem“. Žalobkyni se jedná o srovnání se společností D. KIM s. r. o. K tomu je třeba předeslat, že porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností je jednou ze zákonem upravených pomůcek [§ 98 odst. 3

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

písm. c) daňového řádu], nejde však o pomůcku obligatorní. Žalobkyně nemá právo se domáhat použití konkrétních pomůcek, což ovšem v této námitce právě činí. Žalobkyni nesvědčí žádné subjektivní veřejné právo na to, aby bylo mezi pomůcky zahrnuto i toto srovnání. Správní orgány přitom přezkoumatelně vysvětlily, z jakého důvodu srovnání se subjektem D. KIM s. r. o. neprovedly: je obsaženo na str. 41-42 zpráv o daňové kontrole a v odstavcích 114-116 napadeného rozhodnutí. Tyto důvody vycházejí ze závěru správce daně, že se tu nejedná o srovnatelný daňový subjekt, neboť své podnikání zahájil až v roce 2017, tedy v pozdějším období, než o které se jedná v posuzovaném případě, a tedy i za jiných podmínek. Navíc se dle správce daně jedná dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, o osoby spojené, neboť žalobkyně je jednatelkou této společnosti.

226. Tyto důvody považuje soud za srozumitelné. S ohledem na to, že výběr pomůcek je v kompetenci správce daně a žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by byly voleny pomůcky zjevně nepřiměřené, případně že by nepřiměřená byla stanovená daň, námitku žalobkyně nepovažuje za důvodnou. Jejím účelem není totiž nic jiného, než se domoci právě použití této pomůcky, což žalobkyni ovšem nenáleží.
227. Konečně se soud zabýval i poslední žalobní námitkou nazvanou „Nerespektování závěrů znaleckého zkoumání“.
228. Soud především k formulaci žalobní námitky konstatuje, že znalecký posudek není cosi, co je v daňovém (ale i jakémkoli jiném) řízení předkládáno k „respektování“. Pokud žalobkyně ze znaleckého posudku dovozuje pro sebe příznivé závěry, je sice v logice jejího procesního postupu pochopitelné, že jeho význam takřka absolutizuje, je však třeba konstatovat, že znalecký posudek není ničím jiným než právě jedním z druhů důkazních prostředků. Tak, jako i jiné důkazní prostředky, i znalecký posudek podléhá volnému hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se každý důkaz posuzuje jednotlivě, ale současně i všechny důkazy ve své vzájemné souvislosti. U znaleckého posudku pak v rámci posuzování samotného znaleckého posudku přichází do úvahy zejména posouzení jeho formálních náležitostí a následně posouzení samotného jeho obsahu. Následně je pak třeba zjištění z něj plynoucí zasadit do kontextu zjištění plynoucích z ostatních důkazů a učinit přezkoumatelnou úvahu o zjištěných skutečnostech.
229. V projednávané věci žalobkyně předložila znalecký posudek z oboru písmoznalectví, specializace ruční písmo zpracovaný JUDr. Jaroslavou Samkovou, znalkyní pro obor písmoznalectví, odvětví písmoznalectví. Správce daně znalecký posudek vyhodnotil postupem, který odpovídá právní úpravě a který stručně popsal soud v předchozím odstavci. Ze zprávy o daňové kontrole (v obou případech jde o strany 43 a násl.) i z napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že správce daně vyhodnotil nejprve formální stránku předloženého znaleckého posudku, přičemž uzavřel, že znalecký posudek formální předpoklady splňuje. Následně správce daně přikročil ke kritickému zhodnocení obsahu znaleckého posudku, a to tak, že se nejprve zabýval zadáním znaleckého úkolu. Je pak zcela v intencích věci, že správce daně přihlíží k tomu, že sama soudní znalkyně komentovala, že vycházela pouze z elektronicky zaslaných kopií dokumentů, jejichž kvalita byla různá, což mohlo negativně ovlivnit výsledek znaleckého zkoumání. Tyto skutečnosti jsou pro řádné vyvození skutkových zjištění, jež z podaného znaleckého posudku vyplývají, podstatné. Správce daně dále zrekapituloval postup znalkyně a materiály, které jí byly předloženy ke znaleckému zkoumání a její

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

závěry.

230. Správce daně při zhodnocení znaleckého posudku dospěl k závěru, že ten nevyloučil možnost dodání zboží na odběrné místo, na kterém v inkriminované době provozovala ekonomickou činnost pouze žalobkyně, a proto nebyl schopen vyvrátit úvahu správce daně ohledně místa dodání na odběrné místo, tedy na provozovnu žalobkyně. Znalecký posudek totiž hodnotí pouze formální doklady, avšak nevyvrací to, že daňový subjekt zboží převzal, některé z daňových dokladů nebo rozvozových listů podepsal a za zboží zaplatil. Ve svých závěrech se správce daně opírá zejména o svědecké výpovědi, když konstatuje, že právě ony osvědčily skutečnosti, které znalecký posudek nehodnotí, proto jej ani nelze použít při požadovaném zjištění pohybu zboží (k tomu srovnej stranu 45-46 zprávy o daňové kontrole). Jinými slovy řečeno, skutkové závěry, ke kterým správce daně dospěl, stojí na zjištění, že v rozhodné době byla žalobkyně jediným podnikatelským subjektem, který si pronajímal příslušný stánek na chebské tržnici, byla dále jediným subjektem, který v něm provozoval podnikatelskou činnost, hradila v něm energie. Současně ze svědeckých výpovědí a listinných důkazů správce daně zjistil objem dodávek a skutečnost, že ty byly zaváženy do daného stánku, který provozovala žalobkyně. Tyto závěry se tedy neopírají výlučně o to, že všechny dodávky byly i žalobkyní či jejím druhem podepsány na formálních dokladech, naopak, výslovně akceptují i to, že v některých situacích byly tyto formální doklady podepsány i jinou osobou (např. v době, kdy se žalobkyně i její druh nacházeli v zahraničí).
231. V kontextu projednávané věci pak není rozhodující spíše teoretická polemika o tom, zda znalecký posudek je či není v daňovém řízení privilegovaným důkazem: podstatné totiž je pouze to, zda bylo se žalobkyní předloženým znaleckým posudkem nakládáno tak, jak předepisuje § 95 daňového řádu, respektive zda z něj byly vyvozeny odůvodněné závěry a zda tyto závěry jsou slučitelné s celkovými skutkovými zjištěními správce daně, respektive žalovaného (a naopak, zda jsou celkové skutkové závěry obhajitelné i ve světle zjištění plynoucích ze znaleckého posudku). Žalobkyně v tomto směru namítá, že správce daně svým konstatováním, že rozvozové listy jsou pouze formálními doklady, které se používají při dopravě a předání zboží, převzal břemeno tvrzení, a proto bude muset sdělit, proč tyto listiny nezobrazují faktický stav. Tak tomu však není. Skutečnost, že dodací listy (a faktury) jsou jen formálními doklady, které nutně nemusí zobrazovat skutečnost, je bez dalšího zjevná. Samotné, izolovaně hodnocené rozvozové listy neprokazují, že deklarované zboží vskutku bylo v deklarovaném čase a místě dodáno. Není vyloučeno, že skutečný průběh událostí se odvíjel jinak, než jak by vyplývalo z rozvozových listů. Teorie formálních dokladů je ostatně v prostředí daňového práva dobře známá. Takovým konstatováním na sebe žalovaný ani správce daně I. stupně nevzal žádné břemeno tvrzení. Je totiž stále třeba mít na paměti kontext věci, v níž došlo ke stanovení daně podle pomůcek, který je tvořen na jedné straně důvody, pro které daň nemohla být stanovena dokazováním, a na druhé straně zákonem předepsaným způsobem stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek: takové stanovení zkrátka není výsledkem dokazování, ale toliko kvalifikované úvahy správce daně. Správce daně tu tedy právem předepsaným způsobem na základě konkrétních pomůcek toliko rekonstruuje skutkový stav, který nemohl být v důsledku porušení povinností samotné žalobkyně prokázán dokazováním. Proto nelze ani tvrdit to, co tvrdí žalobkyně, totiž že by si správce daně protiřekl, když z rozvozových listů na jednu stranu vychází, na druhou stranu konstatuje, že samy o sobě neprokazují realizaci dodávky. Je totiž nutno přihlídnout k tomu, že závěry správních orgánů v projednávané

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

věci týkající se realizovaných dodávek, nenalézají oporu právě a jen v těchto rozvozových listech, ale v dalších pomůckách, které správce daně užil. Při tom soud zdůrazňuje, že závěry správce daně jsou plně přezkoumatelné a obhajitelné.

232. Soud nemůže přisvědčit žalobkyni ani v tom, že by si snad správce daně osoboval znalosti písmoznalectví, když sám dospěl k závěru, že podpisy žalobkyně na jí jmenovaných listinách (str. 45 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2015) jsou pouhým okem od sebe odlišné. V tomto směru je třeba od sebe odlišit otázky vyžadující znalecké zkoumání a zjevná zjištění, pro která není potřeba znalce ustanovovat. Pokud je určitá skutečnost očividná, není pochybením správního orgánu, pokud pro její konstatování znalce neustanovuje: jedná se tu totiž o otázky, ke kterým odborných znalostí potřeba není [§ 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu *a contrario*]. Není vybočením ze zásady volného hodnocení důkazů, pokud je hodnocení znaleckého posudku provedeno i těmito zjištěními, pakliže správní orgán přezkoumatelně popíše svou úvahu a sdělí, odkud svá zjištění čerpal. To bylo v projednávané věci splněno.
233. Stejně tak je nepřiléhavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21. V projednávané věci totiž nastala situace jiná, než na kterou dopadají žalobkyní citované závěry kasačního soudu. V žalobkyní označeném rozsudku vytkl Nejvyšší správní soud správci daně to, že dílem ze znaleckého posudku vycházel, dílem nikoli. To je však zcela jiná situace, než když správce daně vysvětlí, z jakého důvodu považuje zjištění plynoucí ze znaleckého posudku za nerelevantní, přičemž vysvětlí i důvody, proč znalecký posudek považuje za méně přesvědčivý. Takový postup je totiž zcela v intencích volného hodnocení důkazů. Naopak postup, který implikuje žalobkyně, by znamenal, že závěry každého znaleckého posudku jsou prakticky závazné a míní-li kterýkoli orgán veřejné moci se od těchto závěrů z jakéhokoli důvodu odchýlit, musí postupovat cestou výslechu znalce a případně ustanovení znalce dalšího. To je však postup vhodný pro odstraňování konkrétních pochybností o závěrech znaleckého posudku, což je ovšem něco jiného než konstatování, že tyto závěry nejsou z konkrétních důvodů rozhodné pro posuzovanou věc.
234. Nad rámec uvedeného soud konstatuje, že nepřehlédl, že kromě vypořádaných dílčích námitek obsahoval tento žalobní bod ještě některé poměrně málo konkrétní stížnosti, úvahy a spíše subjektivně až ironicky laděné kritické komentáře žalobkyně, které však pro jejich charakter není možno vypořádat a soudu nepřísluší tuto formu projevu žalobkyně jakkoli komentovat.
235. Ani tento žalobní bod tedy není důvodný.

#### *Závěr a náklady řízení*

236. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná. Výrokem I. tak žalobu směřující proti napadenému rozhodnutí zamítl.
237. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*nákladů.*“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 29. dubna 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu