



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **T. L. N.**
bytem X
zastoupená JUDr. Janem Durným, daňovým poradcem
sídlem Slovenská 2136, Sokolov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2021, č. j. 40961/21/5300-21444-711869,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2021, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

40961/21/5300-21444-711869 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byla podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuta její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 29. 9. 2020 č. j. 870840/20/2403-50522-402980, č. j. 870860/20/2403-50522-402980, č. j. 870863/20/2403-50522-402980, č. j. 870864/20/2403-50522-402980, č. j. 870865/20/2403-50522-402980, č. j. 870870/20/2403-50522-402980, č. j. 870873/20/2403-50522-402980, č. j. 870875/20/2403-50522-402980, č. j. 870878/20/2403-50522-402980, č. j. 870880/20/2403-50522-402980, č. j. 870891/20/2403-50522-402980, č. j. 870894/20/2403-50522-402980 a č. j. 870895/20/2403-50522-402980 (dále jen „*platební výměry*“), a tato byla potvrzena. Platebními výměry byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále i jen jako „*daň*“ nebo „*DPH*“) podle pomůcek za zdaňovací období měsíců od prosince 2015 do prosince 2016.

2. Mezi účastníky nebyl sporný následující průběh řízení před správcem daně, který předcházel vydání platebních výměrů. Správce daně marně vyzval žalobkyni třinácti výzvami ze dne 29. 8. 2017, které byly žalobkyni doručeny dne 11. 9. 2017, k podání řádných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015 a měsíců ledna až prosince roku 2016 (dále jen „*předmětná zdaňovací období*“).
3. Dne 7. 12. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za předmětná zdaňovací období v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.
4. Výzvou správce daně k prokázání skutečností ze dne 10. 9. 2018, č. j. 851137/18/2405-60563-403378, byla žalobkyně vyzvána, aby do 30 dnů prokázala, že její evidence pro účely daně zahrnuje veškeré údaje k jejím daňovým povinnostem, zejména k povinnosti přiznat daň z úplat získaných z prodeje tabákových výrobků nakoupených od dodavatele GEKO na základě specifikovaných faktur firmy GEKO. Šlo jednak o faktury vystavené na odběratele C. H. V., získané vlastní činností správce daně (bod 1a výzvy) a faktury vystavené na žalobkyni jako odběratele, které předložila správci daně sama žalobkyně (bod 1b výzvy). Výzva byla odůvodněna tím, že správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v evidenci žalobkyně pro účely DPH, protože žalobkyně přes výzvu nepodala daňová přiznání a nepřiznala tak za předmětná zdaňovací období daň na výstupu z úplat získaných prodejem specifikovaných dodaných tabákových výrobků. Správce daně totiž zjistil, že do provozovny žalobkyně byly dodatelem GEKO v předmětných zdaňovacích obdobích dodány určité tabákové výrobky, sic formálně pro odběratele C. H. V., ale ve skutečnosti pro žalobkyni, která s nimi následně obchodovala (bod 1a výzvy), a tabákové výrobky pro žalobkyni jako odběratele (bod 1b výzvy), přičemž z úplat získaných prodejem těchto dodaných tabákových výrobků žalobkyně neodvedla daň na výstupu. Ve výzvě správce daně upozornil žalobkyni na skutečnost, že nebude-li splněna při dokazování ve výzvě uváděných skutečností některá ze zákonných povinností, a v důsledku toho nebude možné daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek.
5. Následně správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala správnou výši přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a zároveň věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost evidence pro daňové účely podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“), a že daň proto nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. Proto správce daně stanovil žalobkyni daň za předmětná zdaňovací období podle pomůcek ve smyslu ust. § 98 daňového řádu. Daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole č. j. 718622/20/2403-60561-405082 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“) žalobkyni dne 25. 9. 2020. Správce daně následně

vydal platební výměry, jimiž žalobkyni vyměřil daň podle pomůcek. Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, o nichž bylo žalovaným rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

II.

Žaloba

6. Soud předznamenává, že značně rozsáhlá žaloba je sice systematicky rozvržena do devíti žalobních bodů, ale jednotlivé žalobní body se svým obsahem překrývají a prolínají, a proto bylo na soudu, aby podle obsahu žaloby níže v textu odůvodnění tohoto rozsudku jednotlivé žalobní body vymezil žalobními námitkami. Pasáže žaloby, v nichž žalobkyně kladla řečnické otázky, nebo použila ironii či invektivy, příp. ani z kontextu nebylo možno dovodit souvislost s odůvodněním napadeného rozhodnutí nebo zprávou o daňové kontrole, soud za žalobní námitky nepovažoval a nepřislušelo mu, aby se k nim jakkoli vyjadřoval. Obsah čl. VII žaloby vnímal soud jako obecné shrnutí nedostatků v postupu žalovaného, které byly konkretizovány v čl. VI žaloby.
7. Soud na tomto místě dodává, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a projednací zásady, již je řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podřízeno, bylo totiž odpovědností výlučně žalobkyně, jak své žalobní body v žalobě formuluje. Soud je pak při přezkumu napadeného rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán takto žalobkyní určenými mezemi žalobních bodů. Obsah a kvalita žaloby proto v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Lze též připomenout, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).
8. Předmětem žalobních námitek bylo především zboží dodané žalobkyni v souvislosti s fakturami vystavenými firmou GECHO na odběratele C. H. V. (dále jen „C.“) v předmětných zdaňovacích obdobích.

A. Nesprávné stanovení výše daně

9. Podle žalobkyně žalovaný pochybil, když nepřihlížel k žalobkyninu propočtu s odůvodněním, že jde o neprokázané tvrzení o nemožnosti objemu prodeje, pokud současně odmítl důkazy navržené žalobkyní, které měly *zreálnit nesmyslnou výši obrátu přirčenou správcem daně* - žalobkyni tak byla vyloučena možnost obrany (str. 5 žaloby). Propočet žalobkyně vycházel z obrátu 30,7 milionů Kč ročně, průměrné ceně za karton ve výši 787 Kč (tj. 108 kartonů denně) – koupil-li by si jeden zákazník jeden karton, šlo by o 108 zákazníků denně, resp. 300 zákazníků denně o víkendu, které by stánek nebyl schopen obsloužit, protože zákazník se v prodejně zdrží cca 10 minut (výběr zboží, postavení se do fronty a zaplacení), tudíž by to znamenalo nepřetržitý prodej 17 hodin denně a o víkendu 50 hodin denně (str. 3 a 4 žaloby). Objemy obchodů, z nichž vycházel správce daně, nebyly reálné z následujících důvodů: Žalobkyně sama provozovala obchod, starala se o malého syna a v roce 2015 jí byl diagnostikován diabetes, přičemž její

druh byl od 2. 7. 2014 do 15. 4. 2016 ve vyšetřovací vazbě (str. 5 a 21 žaloby).

10. Neexistuje důkaz o objemu zboží z faktur vystavených na C., které se dostaly do ekonomické sféry žalobkyně, kdy správce daně neprokázal, že veškeré sporné zboží převzala ve své provozovně právě žalobkyně nebo její druh, převzetí stvrdila podpisem a zboží uhradila - tudíž nelze učinit závěr, že se vším vyfakturovaným zbožím obchodovala žalobkyně (str. 5 a 7 žaloby). Správce daně zahrnul do žalobkyni dodaného zboží veškeré dodávky fakturované na C., vyjma těch, k nimž došlo prodejem přímo z auta, a nebo které byly odebrány přímo u dodavatele GECO (str. 5 žaloby). Podle žalobkyně si správce daně sám stanovil 4 kritéria zahrnutí dodávky na C. do plnění přijatých žalobkyní: místo převzetí ve stánku žalobkyně, osobní převzetí zboží žalobkyní nebo jejím druhem, stvrzení převzetí podpisem a úhrada zboží. Přesto správce daně neprokázal, kdy, co, za kolik, kdo převzal a převzetí stvrdil podpisem tak, aby se toto zboží mohlo stát podle těchto kritérií součástí ekonomické činnosti žalobkyně (str. 6). Nebylo ani prokázáno, že by zboží dodané do stánku žalobkyně prodala (str. 7 žaloby). Podle žalobkyně je stvrzení převzetí zboží bezpečně spojeno s osobou, která následně s tímto zbožím nakládala jako vlastník, *tedy že toto zboží skončilo v ekonomické sféře té osoby, která stvrdila převzetí podpisem*. Opak není pravděpodobný, neboť by to bylo nelogické a ani svědci o tom takto nevypovídali. Jinými slovy, jen zboží, jehož převzetí potvrdila svým podpisem žalobkyně, bylo žalobkyní přijato k prodeji (str. 27 žaloby). Výsledky svědků N. a F. prokázaly, že zboží v předmětném stánku osobně přebírala jen žalobkyně a její druh, že zboží uhradili a převzetí zboží stvrdili svým podpisem, avšak nebylo prokázáno, jakou část zboží fakturovaného C. takto převzala žalobkyně (str. 6 a 7 žaloby). Rekognice je nástrojem pro znovupoznání osoby a neurčuje osobu vlastníka (str. 7 žaloby).
11. Správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když stanovil daň pomůckami. Pokud to správce daně odůvodnil porušením zákona o účetnictví, podle žalobkyně vady vedení skladové evidence nebyly natolik závažné, aby znemožnily stanovení daně dokazováním. Fatální rozsah vad způsobilo až to, že žalobkyně k výzvě daně sdělila, že doklady znějící na C. nezaúčtovala, protože byly vystaveny na třetí subjekt a fakturované nákupy neuskutečnila. Cestovní doklady s pobytem mimo ČR, výpověď svědka T. na policii, zmařená výpověď svědka N., znalecký posudek ohledně podpisů na dokladech o převzetí zboží, to všechno osvědčovalo, že není jisté, které doklady měla žalobkyně zaúčtovat. Vady vedení skladové evidence žalobkyně vysvětlila a škodlivý následek odstranila. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 – 43, poukázala na to, že i velké nedostatky v účetní evidenci nemusí vést k použití pomůcek (nevedení skladové evidence lze totiž v určitých případech nahradit jinými důkazy). Žalobkyně poukázala na to, že nemožnost stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění nespadá do kritérií daných § 98 daňového řádu - datum uskutečnění zdanitelného plnění nemusel být stanoven za použití pomůcek, kdy ostatně daňové orgány pro stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění žádnou pomůcku ani nepoužily (str. 17 a 18 žaloby).
12. Pokud jde o první podmínku užití pomůcek, správce daně ji odůvodnil tím, že žalobkyně neprokázala, proč neúčtovala o všech skutečnostech, a nepodala daňová přiznání k DPH. Žalobkyně uvedla, že své povinnosti ohledně vedení účetnictví včetně řádného vedení skladové evidence splnila s výjimkou, že úbytek zboží nebyl účtován průběžně, ale jen k 31. 12. Podle žalobkyně jí § 100 a násl. ZDPH nevznikla povinnost vést skladové karty s údajem o výdeji - ani §§ 20 a 21 ve vazbě na § 13 ZDPH neobsahují definici vyvážanou

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na den vydání zboží ze skladu. První podmínku žalobkyně vyložila tak, že daňový subjekt nesplní svou povinnost prokázat tvrzené skutečnosti podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kdy tato podmínka platí podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu i po nabytí účinnosti tohoto zákona. Ani ostatní zákonné podmínky pro užití pomůcek podle žalobkyně nenastaly (str. 18 a 19 žaloby).

13. K druhé podmínce užití pomůcek žalobkyně uvedla, že správci daně poskytovala veškerou možnou součinnost. Správce daně směl stanovit daň za použití pomůcek pouze tehdy, jestliže ji není možné stanovit dokazováním, a to i ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64, ze dne 23. 2. 2005, č. j. 9 Afs 4/2007-92, a ze dne 14. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006-77, uvedla, že daňové orgány kromě tvrzení o neúčtování o všech dodávkách na C. nikdy řádně neodůvodnily, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním (str. 19 a 20 žaloby).
14. K třetí podmínce užití pomůcek žalobkyně uvedla, že stanovená daň neodpovídala dani přibližující se realitě roku 2015 a 2016 z následujících důvodů: Správce daně odmítl srovnatelný subjekt a vše postavil na výpovědích dvou řidičů, dále odmítl jako neprokázané propočty žalobkyně, dále záznamy GPS pokryly jen malou část dodávek a neprokazují objem dodávek. Žalobkyně poukázala i na to, že výpovědi řidičů ani výpověď ředitel pobočky GECO neprokázaly nijak objem jednotlivých dodávek. Podle žalobkyně přitom, pokud by správce daně z dokladů na C. vyloučil ty, které dodával nevěrohodný svědek T., dále které byly dodávány v době pobytu žalobkyně a jejího druha ve Vietnamu, dále které byly dodávány formou ambulantního prodeje (tyto správce daně vyloučil) a jejich převzetí žalobkyně podle znaleckého posudku nepodepsala, blížil by se správce daně ke skutečné dani dostatečně blízko. Žalobkyně uvedla, že prokázala, že způsobem, jakým uskutečňovala své podnikání, nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů dosáhnout přibližně tak vysokého daňového základu, jaký jí byl stanoven (str. 4 a 20 žaloby). Jelikož se výpovědi svědka N. nepodařilo spolehlivě prokázat, které dodávky zboží, kdy a v jaké hodnotě byly dodány do stánku žalobkyně, zůstalo tak pouze u obecného tvrzení správce daně, že řidič N. dodával zboží fakturované na C. žalobkyni, čímž nedošlo k přechýlení důkazního břemene na žalobkyni a toto zůstalo u správce daně – protože toto důkazní břemeno s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně neunesl, nebyl oprávněn zahrnout zboží rozvezené svědkem N. do plnění přijatých žalobkyní (str. 15 a 16 žaloby).
15. Žalobkyně shrnula, že daň nebyla pomůckami stanovena dostatečně spolehlivě a liší se výrazně od reality, protože údaje zjištěné z pomůcek nebyly prokázané. Správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, resp. žádné správní uvážení neučinil. Žalobkyně doslova zdůraznila, že *nebrojí proti pomůckám, způsobu jejich použití, které správce daně použil v tomto případě, vznáší jen námitku, že se zabývá prvkem vycházejícím z dikce zákona a to § 1 odst. 2 daňového řádu 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*. Dále žalobkyně výslovně uvedla, že *nebrojí proti špatnému výběru pomůcek, brojí proti tomu, že vůbec správce daně na pomůcky přešel, a pokud se tak stalo, že výsledná daňová povinnost, která byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být být kvalifikovaným odhadem stanovena* (str. 21 žaloby).

B. Pobyt žalobkyně mimo území ČR

16. Správce daně nestanovil v rozporu s § 98 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu daň spolehlivě, protože nezohlednil, že se žalobkyně a její druh od 12. 6. do 6. 7. 2016 (14 závozů s

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

obratem ve výši 2 199 999 Kč) nacházeli mimo území ČR. Jelikož svědci N. a F. uvedli, že zboží vždy přebírali jen žalobkyně a její druh a nikdo jiný, nelze dospět k závěru, že dokazování nevylučuje, že prodejna mohla být otevřena i v době, kdy oba byli mimo území ČR, zvláště pokud správce daně odmítl v rozporu s §§ 85, 92, 93 a násl. daňového řádu provést důkaz výsledkem 2 svědků B. V. C. a H. Q. T., kteří *mohli ke skutečnosti, zda byla nebo nebyla prodejna zavřena, vnést světlo*. Jelikož svědci potvrdili, že zboží bylo předáváno jen žalobkyni a jejímu druhovi, a tito byli mimo území ČR, došlo k přechýlení důkazního břemene na stranu správce daně, neboť ten tvrdí, že i v této době žalobkyně a její druh zboží ve stánku přebírali, potvrzovali a hradili. Jelikož svědek F. v době nepřítomnosti žalobkyně a jejího druhu dodávky neprováděl, není jeho výpověď pro osvědčení této skutečnosti použitelná, a přesto se daňové orgány odvolávají na oba svědky. Žalobkyně označila za nesprávnou úvahu žalovaného, že závozy zboží do stánku probíhaly i v době nepřítomnosti žalobkyně, zboží bylo přebíráno a žalobkyně s tím musela být srozuměna, protože dotyčné osobě umožnila přístup do své provozovny (str. 7, 13, 14 a 16 žaloby).

C. Znalecký posudek

17. Znalecký posudek stvrdil, že převzetí některých dodávek nepodepsala žalobkyně, čímž bylo prokázáno, že tyto dodávky nepřevzala žalobkyně, tudíž daň nebyla stanovena spolehlivě (str. 7 a 8 žaloby). Podle žalobkyně daňové orgány znalecký posudek vyhodnotily chybně, bez souvislostí se svědeckými výpověďmi. Daňové orgány se měly vypořádat se závěrem znalkyně, že podpisy C. psalo více pisatelů, kdy svědek N. uvedl, že jeho rozvozové listy vždy před ním podepisovala žena. Žalobkyně poukázala na to, že výpověď svědka F. o vlnkách a čarách místo podpisu odporuje předaným podkladům od GECO (str. 23 a 28 žaloby). Pokud správce daně dospěl k závěru, že znalecký posudek nezobrazuje faktický stav, pak na sebe převzal důkazní břemeno tvrzení a měl uvést proč a z jakého důvodu nezobrazuje faktický stav a jaký je tedy onen faktický stav. Pokud jsou podle správce daně rozvozové listy pouhými formálními doklady, které neprokazují předání zboží, pak nemohly být užity jako pomůcky. Jelikož předmětem znaleckého zkoumání bylo celkem 261 podpisů, byl závěr daňových orgánů o omezeném počtu zkoumaných podpisů s negativním vlivem na důkazní vlastnosti posudku a jeho závěr, nesprávný. Žalobkyně poukázala na to, že pokud znalkyně označila některé podpisy za *obtížně zpracovatelné*, neznamenal to, že by byly nezpracovatelné vůbec. *Nezpracovatelné* podpisy (dle znaleckého posudku *nevhodné k identifikaci*) představovaly necelých 15% všech podpisů (40 z 261). Pokud správce daně uvedl, že znalkyně nevyloučila, že by jeho dodávky stvrdila svým podpisem žalobkyně nebo její druh, žalobkyně poukázala na to, že v tabulce znalkyně uvedla v převážné míře *Nemohl napsat D., Není vhodný pro identifikaci, či Nelze rozhodnout, zda psal L.* (str. 8 žaloby). Znalecký posudek potvrdil, že zboží odebíralo mnohem více subjektů, než tvrdí správce daně, protože na str. 43 je uvedena hypotéza, že podpisy učinili čtyři pisatelé. Není ani pravdou, že by znalkyně nezkoumala rozvozové listy v období nepřítomnosti žalobkyně – žalobkyně v tomto směru odkázala na str. 48 a násl. posudku, zejména str. 51. Pokud správce daně uvedl, že znalkyně u jednoho z dokladů uvedla, že ho nepodepsala žalobkyně ani její druh, přestože žalobkyně doklad zaúčtovala, měl správce daně tento doklad podrobit dalšímu zkoumání a vyslechnout k tomu znalkyni. Žalobkyně souhlasila s tím, že ta plnění, u nichž znalkyně určila žalobkyni jako osobu podepsanou na rozvozových listech pro C., mají být přičteny žalobkyni. Správce daně nepovažoval znalecký posudek za důkaz z důvodu, že označil některé podpisy na rozvozových listech pro C. za žalobkyniny (str. 24 a 28 žaloby). Podle žalobkyně konstatování správce daně,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

že nikdy netvrdil, že rozvozové listy vždy podepisovala žalobkyně, vyvrací zpráva o daňové kontrole a výsledek kontrolního zjištění. Znalecký posudek sice nevyloučil dodání zboží do odběrného místa, ani nepodal informaci o tom, jak se zboží pohybovalo, ale to nebylo vzhledem k jeho zadání ani možné (str. 25 žaloby). Daňové orgány znalecký posudek sice nezpochybnil, ale měly k němu výhrady, tudíž pochybily, pokud k nim znalkyni vyslechly a své závěry stavěly nad závěry znalkyně (str. 26 žaloby).

D. Výpověď svědka T.

18. Jelikož svědek T. vypověděl, že žalobkyni zboží ve stánku nepředával, měly být jím doprovázené dodávky též vyloučeny z objemu zboží dodaného žalobkyni, jinak nebyla daň stanovena spolehlivě. U celé řady podpisů dodávek od T. znalkyně jednoznačně vyloučila, že by je podepsala žalobkyně (*Nenapsala L.*), což potvrzuje výpověď svědka T., že zboží nedodával žalobkyni, ale jiné osobě vydávající se za C. Přestože daňové orgány měly výpověď svědka za nevěrohodnou a podle znaleckého posudku dodání zboží jeho prostřednictvím nebylo stvrzeno podpisem žalobkyně ani jejího druha, zahrnuly jeho dodávky do dodávek, z nichž vyměřily daň, aniž unesly důkazní břemeno, že zboží převzaly tyto osoby. Závěr žalovaného, že i když podpisy nejsou žalobkyně, či druha, přesto mohlo zboží skončit v předmětném stánku, nemá oporu v dosavadních zjištěních a je v rozporu s jeho jiným závěrem, že zboží bylo dodáno do provozovny, převzato, podepsáno a zapláceno a to vždy žalobkyní, či druhem. Daňové orgány měly výpověď svědka za nevěrohodnou mj. z důvodu, že ve srovnání s ostatními řidiči zavážel zboží do stánku málo často, přitom řidič N. zavezl 116, řidič F. 17 a svědek 35 dodávek (tj. dvojnásobek F.). Jako protimluv nelze vyhodnotit to, že svědek před policií uvedl konkrétní skutečnosti, v dalším výslechu si je již nepamatoval a na některé si vzpomněl. Chaotičnost jeho výpovědi byla způsobena jazykovou bariérou a překladem z vietnamštiny, kdy to, že si svědek nepamatoval, kde je stánek, mohla být způsobena tím, že svědek má zákazníky v telefonu uloženy podle přezdívky a čísla stánku (str. 9 žaloby). Pokud svědek uvedl, že si nepamatuje na to, kdo prodával ve stánku, bylo to pro něj jako občana vietnamské národnosti nejjednodušší, tudíž jde o pochopitelnou reakci. Svědek si neprotičil, protože uvedl, že sice zboží nezaváží, až na výjimky, kdy zastupoval řidiče v rozvozu. Místní šetření nevyloučilo tvrzení svědka, že zboží mohlo být dodáváno do podzemního parkoviště na tržnici. Závěr, že výpověď svědka byla nevěrohodná, měl vyústit v závěr, že se nepodařilo prokázat, že zboží fakturované C. zavážené svědkem bylo dodáno do stánku žalobkyně. Svědek T. ve své výpovědi dále uvedl, že podpisy na rozvozových listech jsou podpisy té osoby, která mu předložila doklady k registraci, a že prodejna v létě roku 2016 byla asi 2 měsíce zavřená. Pokud svědek T. vypověděl před policejními i daňovými orgány, že zboží na osobu C. neodebírala žalobkyně a její druh, ale mladší muž a žena mimo provozovnu A 110, tak toto nesměly daňové orgány pominout s odkazem na nevěrohodnost výpovědi svědka (str. 10 a 16 žaloby).

E. Procesní vady výsledky svědků

19. Žalobkyně uplatnila dvě procesní vady výsledků svědků, které z tohoto důvodu neměly být pomůckami. První procesní vadu žalobkyně spatřovala v tom, že svědkům byly nejdříve přečteny jejich výpovědi na policii s dotazem, zda je potvrzují. Přitom podle čl. 9 bodu 10 Metodiky GFR č. j. 50071/15/7100-40124-506246 ve svém čl. 9 bodu 10 a související judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *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*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

logickou a legitimní cestou předejít vyslýchaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí. Postup zvolený správcem daně vylučuje vznik rozporů ve svědkově výpovědi, protože *nelze objektivně očekávat, že se odchýlí od původní odpovědi* (str. 11 žaloby). Druhou procesní vadu žalobkyně viděla v případě výpovědi svědka N. v tom, že bylo zástupci žalobkyně zakázáno pokládání určitých otázek svědkovi, které směřovaly ke zjištění skutečného objemu dodávek do stánku. Nelze přisvědčit žalovanému, že svědek i zástupce žalobkyně podpisem protokolu stvrdili konstatování, že by odpovědi svědka na stejné otázky byly stejné, kdy navíc zástupce žalobkyně nesouhlas se zvoleným postupem do protokolu uvedl. Druhá procesní vada byla podle žalobkyně zásahem do jejího ústavního práva na spravedlivý proces a práva zakotveného v § 96 odst. 5 daňového řádu (str. 12 a 15 žaloby).

F. Vadné hodnocení důkazů

20. Dále žalobkyně namítla vadné hodnocení důkazů daňovými orgány. Správce daně měl postupovat v rozporu s § 92 daňového řádu, protože *důkazy omezil pouze na ty, které podporovaly jeho názor, s některými důkazy se vůbec nevypořádal, tyto přizpůboval svému cíli.* Správce daně nepřihlížel při hodnocení důkazů ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo, důkazy nehodnotil a zjistil pouze rozpory mezi výpovědi svědků N. a F. proti svědkovi T.. V režimu dle § 114 odst. 4 daňového řádu je třeba pečlivě hodnotit každý důkaz, aby bylo možno dojít k závěru, zda lze důkaz lze užít jako přiměřenou pomůcku. Žalovaný řádně nevypořádal odvolací námitku nedostatečného hodnocení důkazů, které vyloučilo obranu žalobkyně, a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné (str. 13 žaloby). Podle žalobkyně platí, že byly-li určité důkazy opatřeny v dokazovacím řízení, které trpělo vadami v oblasti unesení důkazního břemene, je nutné se zabývat otázkou, koho jaké důkazní břemeno tížilo. Pokud totiž byly jako pomůcky použity důkazy, u kterých se nepodařilo přechýlit důkazní břemeno zpět na žalobkyni, nebyl správce daně oprávněn tento důkaz jako pomůcku použít. Soud by měl v souladu s § 92 daňového řádu proto posoudit, *kde a na kom uvízlo důkazní břemeno.* Všechny důkazní prostředky, které žalobkyně navrhla nebo předložila, žalovaný paušálně odmítl, čímž se nezákonně snažil přenést důkazní břemeno na žalobkyni (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38 nebo ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2016). Daňové orgány nezákonně po žalobkyni požadovaly prokázání skutečností, které netvrdila – např. výzvou č. j. 851137/18/2405-60563-403378 vedení evidence pro účely daně v souladu se ZDPH (že v evidenci jsou uvedeny veškeré údaje vztahující se k daňovým povinnostem, zejména k povinnosti přiznat daň z úplat získaných z prodeje tabákových výrobků nakoupených dle určitých faktur od dodavatele GECHO) nebo dle bodu 55 napadeného rozhodnutí důkaz, že zboží bylo do stánku žalobkyně dodáno jinému subjektu, případně jakému (str. 14 až 17 žaloby).

G. Srovnatelný daňový subjekt

21. Nereálnost obratu, k němuž došel správce daně, byla žalobkyně připravena prokázat nižšími obraty firmy DANG KIM s. r. o., která stánek provozovala od roku 2017 a je znám její obrat z prodeje tabákových výrobků za roky 2018 až 2020. Správce daně však tento srovnatelný subjekt odmítl, protože subjekt začal uskutečňovat svou činnost až v roce 2017, tj. v jiném čase a za jiných podmínek a za jiné ceny. Žalobkyně uvedla, že závěr o odlišných podmínkách nebyl odůvodněn a že není pravdou, že by šlo o odlišné podmínky (stačilo proindexovat změny cen cigaret), přičemž personální propojení nemohlo ovlivnit obrat. Povinností žalobkyně nebylo osvědčit srovnatelnost subjektů

(str. 5 a 21 žaloby). Žalobkyně s tímto subjektem nikdy neobchodovala, přičemž subjekt je pro srovnání vhodný, neboť podniká na stejném místě, se stejným sortimentem, se stejnou klientelou, se stejnou zákonnou marží, jen o 2 roky později (str. 22 žaloby).

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

22. K námitkám žalobního okruhu A žalovaný uvedl s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí následující: Se splněním první podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, souvisí otázka unesení důkazního břemene. Důkazní břemeno bylo na žalobkyni přeneseno prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností, č. j. 851137/18/2405-60563-403378 ze dne 10. 9. 2018, v níž správce daně žalobkyni mj. vyzval, aby prokázala, že evidovala o povinnosti přiznat daň z úplat získaných z prodeje tabákových výrobků přijatých od GECO na základě specifikovaných dokladů. Žalobkyně se mylí, že by svědeckými výpověďmi N. či T. nebo jejím pobytem v zahraničí došlo k přenosu důkazního břemene na správce daně - byla to žalobkyně, kdo měl prokázat soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností a své důkazní břemeno neunesla. Žalobkyně za předmětné zdaňovací období neúčtovala o všech účetních případech, neúčtovala o zásobách v souladu s ust. § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“), neprovedla inventarizaci majetku a závazků dle ust. § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), tudíž nevedla účetnictví správně, úplně a průkazně, což mělo za následek výrazné zkreslení obrazu o vykázaných přijatých i uskutečněných zdanitelných plněních. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že v evidenci pro účely DPH dle § 100 ZDPH uvedla daň z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění, tj. ve správné výši. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neúčtovala správně o všech nákupech a prodeích tabákových výrobků a nepředložila řádně vedenou evidenci zásob, správce daně nebyl schopen spolehlivě stanovit reálné datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji předmětného zboží, což vylučovalo stanovení daně za předmětná zdaňovací období dokazováním. Bez průkazně vedeného účetnictví nebyl správce daně schopen posoudit, zda údaje uvedené v evidenci pro účely DPH odpovídají skutečnosti, a zda byla ve správné výši vykázána daň na výstupu z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění dle § 21 ZDPH. Z účetnictví vyplývalo, že o zásobách žalobkyně účtovala způsobem B, tzn., že byla povinna vést průkaznou evidenci zásob a dle § 21 ZDPH vznikla povinnost přiznat daň při dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a při dodání zboží je plnění uskutečněné dnem jeho dodání. Z inventárních karet zásob nebylo možné určit, kdy bylo zde evidované zboží ze skladu vydáno, tj. kdy bylo fakticky prodáno a kdy tak došlo k datu uskutečnění zdanitelného plnění. § 20 ZDPH se týká pouze dovozu zboží. Žalobkyně neposkytla součinnost, na základě níž by bylo možno stanovit daň dokazováním. Správce daně přiřadil veškeré zboží (tabákové výrobky) dodané dle daňových dokladů od společnosti GECO na odběratele C., které bylo prokazatelně dodáno do provozovny žalobkyně, kde vykonávala ekonomickou činnost pouze žalobkyně, přičemž odběratel C. se od roku 2010 nezdržoval v České republice. Za situace, kdy zboží bylo fakticky dodáno na provozovnu žalobkyně, přešlo zboží do její dispozice a ona nabyla právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu ust. § 13 ZDPH. Samotný objem dodávaného zboží vyplývá z dodávek, které byly do provozovny prokazatelně doručeny. Správce daně tak vyřadil dodávky z tzv. ambulantního prodeje a zboží vyzvednuté na vzorkové prodejně společnosti GECO v Karlových Varech, tj. nikoliv v provozovně

žalobkyně. Žalobní tvrzení o prodeji 108 kartonů cigaret denně je nepodložené a nepřezkoumatelné (že si každý zákazník koupí pouze 1 karton, že kupující jsou z 95% z SRN, že průměrná doba, po kterou se zákazník zdrží v prodejně, je 10 minut, nebo že 80% zákazníků nakupuje o víkendu). Vstupní hodnoty svého výpočtu žalobkyně nijak nedoložila.

23. K námitkám žalobního okruhu B žalovaný uvedl následující: Zboží bylo na provozovnu žalobkyně, stánek č. A. 110 (č. 149), dodáváno i v době, kdy byla s druhem v zahraničí – viz výpovědi sv. N. i F. a tabulka č. 47 na str. 58 zprávy o daňové kontrole. Tabákové zboží v době nepřítomnosti přebírala jiná osoba a žalobkyně s tím musela být srozuměna, protože jí umožnila přístup do své provozovny. Navrhovaný svědek H. Q. T. měl v tržnici stánek pouze do roku 2004, navrhovaný svědek B. V. C. měl pronajatý stánek v jiné části tržnice nesousedící s provozovnou žalobkyně. Žalobkyně neuvedla, z čeho usuzuje, že by uvedené osoby mohly dosvědčit uzavření její provozovny.
24. K námitkám žalobního okruhu C žalovaný odkázal na body 29 až 32 napadeného rozhodnutí. Znalkyni byly ke zkoumání předloženy pouze kopie účetních dokladů v elektrografické kopii, kdy sama znalkyně v posudku poukázala na nesrovnalosti s tím spojené. Znalkyně dále uvedla, že neměla k dispozici pravý podpis C. Znalkyně neměla k dispozici všechny relevantní rozvozové listy (např. z období nepřítomnosti žalobkyně nebo jejího druhá). Žalovaný však znalecký posudek nezpochybnil, nespороval, že podpisy na dokladech patřily více pisatelům a že některé z nich nepodepisovali žalobkyně ani její druh, avšak to nemělo vliv na rozhodnutí. Fakt, že podpisy patřily více pisatelům, totiž nezpochybňuje dodání předmětného zboží znějícího na C. do stánku žalobkyně, kde vykonávala ekonomickou činnost v rozhodném období pouze ona sama, přičemž C. se již od roku 2010 v České republice nezdržoval. Proto uvedený závěr znalkyně nezpochybňuje správcem daně aplikovanou pomůcku ke stanovení daně a v konečném důsledku dostatečnou spolehlivost stanovené daně. Vzhledem k tomu, že společnost GECHO by nedodávala zboží bez úhrady, je nelogické a nevěrohodné nyní tvrdit, že žalobkyni zboží nepatřilo a že je s ohledem na závěry znaleckého posudku o podpisu více osobami pořídil někdo jiný.
25. K námitkám žalobního okruhu D žalovaný odkázal na bod 28 napadeného rozhodnutí. Tento svědek, na rozdíl od výpovědi N. a F., před správcem daně vypovídal odlišně než před policií, vypovídal dokonce i v rámci jedné svědecké výpovědi rozporuplně. Žalovaný shrnul, že svědek T. nejprve zákazníky dle svého tvrzení znal, a to i včetně stánků a měl uložena jejich čísla, vzápětí však uvedl, že je nezná, nebo je zná pouze od vidění, a přestože je nezná, nosil jim za velký odběr zboží dárky do kamenné prodejny. Zákazníka C. svědek nejdříve neznal, následně si však přesně vzpomněl, že jej registroval (i když tento již byl ve Vietnamu). Číslo na něj svědek měl, teď už jej však nemá, ovšem objednávky s jeho jménem vyřizuje. Následně podle svého tvrzení svědek zrušil registraci zákazníka C., a to pouze na základě telefonátu od neznámého volajícího. Žalovaný proto považoval svědeckou výpověď T. za nevěrohodnou, ale to neznamená, že by skutkový stav nebyl dostatečně objasněn. Ze všech svědeckých výpovědí vyplývá, že svědek T. vyřizoval všechny objednávky určené do provozovny žalobkyně, a to jak na odběratele C., tak na žalobkyni. Ze svědeckých výpovědí řidičů N. a F. dále vyplývá, že zboží do provozovny bylo dodáváno 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 zavázeli zboží do provozovny, v níž provozovala ekonomickou činnost pouze žalobkyně. Protokoly o výpovědích sv. T. nejsou chaotické, překládal vlastní

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

tlumočník svědka.

26. K námitkám žalobního okruhu E žalovaný uvedl následující: Výpovědi svědka N. u správce daně předcházelo podání svědecké výpovědi u policie, přičemž protokol z výsledku svědka a úřední záznam o podání vysvětlení jsou součástí daňového spisu. Aby bylo možno zjištění získaná z této svědecké výpovědi zohlednit i v daňovém řízení, musela být svědecká výpověď provedena znovu dle postupů daných daňovým řádem - smyslem nebylo zjišťovat případné rozpory mezi jednotlivými výpověďmi svědka. Před policií byl svědek povinen vypovídat pravdu a nebyl tedy důvod očekávat odlišnou výpověď. Z metodické pomůcky nevyplývá, že lze svědkovi předestřít obsah jeho předchozí výpovědi až v případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně a poznatky získanými z jiných řízení. Správce daně navíc svědkovi kladl i jiné otázky. Pokud jde o zásah do práva klást otázky svědkovi, zmocněnec se dotazoval na průběh jednotlivých závozu dle předložených faktur, kdy po čtyřech takto položených otázkách a stejných odpovědích na ně správce daně tento druh otázek vyloučil. Svědek totiž předtím opakovaně sdělil, že dodávky byly značeny číslem stánku, tam také byly předávány bez kontroly totožnosti osob dle podkladů, které mu poskytl zaměstnavatel, že si již nepamatuje, zda byl v předmětné době nemocen či měl dovolenou, v jaké přesnější časy probíhal závoz předmětných dodávek, jak často byl na stánku v době předání zboží přítomen muž či žena, že mu soupis faktur nic neříká a nevybavuje si, zda příslušné závozy prováděl on. Správce daně nepochybil, když zapověděl výslovné dotazování se na jednotlivé faktury v situaci, kdy z předchozích odpovědí svědka zcela jednoznačně vyplynulo, že si svědek konkrétní okolnosti již nepamatuje nebo mu ani nebyly známy.
27. K námitkám žalobního okruhu F žalovaný odkázal na body 71 až 75 napadeného rozhodnutí. V podané žalobě žalobkyně blíže nekonkretizovala, které důkazní prostředky správce daně nehodnotil, a ze zprávy o daňové kontrole ani výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že by správce daně hodnotil pouze důkazní prostředky podporující jeho názor.
28. K námitkám žalobního okruhu G žalovaný odkázal na body 51 až 53 napadeného rozhodnutí. Jednalo se o podnikání personálně propojeného subjektu v jiné době, za jiných podmínek, v jiném rozsahu zboží a za jiné ceny. Správce daně v tomto ohledu neshledal žádné společné faktory, vlastnosti a specifika jednotlivých daňových subjektů. Žalobkyně v žalobě neuvedla, z čeho srovnatelnost subjektu dovozuje. Žalobkyně neměla právo domáhat se jiného výběru pomůcek, kdy § 98 odst. 3 daňového řádu má demonstrativní charakter.
29. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

IV.

30. Vzhledem k tomu, že oba účastníci výslovně vyjádřili souhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (žalobkyně v podání ze dne 13. 6. 2022 a žalovaný ve vyjádření k žalobě), rozhodl soud v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

V.

Posouzení věci soudem

31. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, přičemž neshledal žádné vady napadeného rozhodnutí, k nimž by byl povinen

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

přihlédnout z úřední povinnosti.

32. Žaloba není důvodná.
33. Soud předně konstatuje, že napadené rozhodnutí ve spojení s platebními výměry, za jejichž odůvodnění se podle § 147 odst. 3 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole, tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 7 As 447/2019-60, bod 22). Proto soud při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí vycházel i ze zprávy o daňové kontrole.
34. Předtím, než se soud bude věnovat jednotlivým okruhům žalobních námitek A až G, popíše, z jakých zákonných ustanovení a rozhodnutí správních soudů při posouzení důvodnosti žaloby vyšel.
35. § 98 odst. 1 věty první daňového řádu stanoví, že 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.
36. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
37. Pomůckami jsou podle § 98 odst. 3 daňového řádu zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
38. Aby bylo možno k použití pomůcek přistoupit, musí být možno daň stanovit jejich pomocí dostatečně spolehlivě, jinak je nutno daň sjednat (§ 98 odst. 4 daňového řádu).
39. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu zkoumá odvolací orgán, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
40. V daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Nabude-li správce daně pochybností o předložených dokladech či o věrohodnosti účetnictví, nese důkazní břemeno toliko ohledně těchto pochybností; nemusí prokazovat nesprávnost účetnictví či nepravost dokladů. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. též § 92 odst. 3 daňového řádu).
41. Pomůcky přicházejí v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunesl v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. Není úkolem správce daně, aby v případech takto zásadního neunesení důkazního břemeno dohledával za daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

důkazní prostředky a sám stanovil daň dokazováním. Typicky lze k použití pomůcek přistoupit při předložení neúplného či nevěrohodného účetnictví. Sice i za takové situace může být možno stále stanovit daň dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 8/2010 - 174), nicméně pouze v případě, že bude daňový subjekt schopen předložit důkazní prostředky v takové míře, že vedení účetnictví v podstatě nahradí. Nelze určit, v jaké míře musí být účetnictví neprůkazné či nevěrohodné, aby bylo možno použít pomůcky – posouzení, zda bylo možno stanovit daň dokazováním, je nutno provést vždy v každém jednotlivém případě dle konkrétních souvislostí, a to především s ohledem na intenzitu pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu a obsahu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

42. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek a správci daně tudíž není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku; námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, shodně bod 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 ve Sb. NSS, nebo bod 40 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 - 45). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67, shodně bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 ve Sb. NSS, nebo bod 41 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 - 45).
43. Možnost daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na zásadní pochybení či excesy, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Daňový subjekt nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek nebo použití některých pomůcek vyloučit. Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, shodně bod 39 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 ve Sb. NSS, nebo bod 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 - 45).
44. Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt v případě, že daňová

povinnost nebyla stanovena *dostatečně spolehlivě*, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná *nedostatečná spolehlivost* se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (srov. shodně bod 43 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 – 45).

45. V bodě 80 rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, Nejvyšší správní soud dodal: *„Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (...).“*
46. Pokud jde o evidenci zásob, Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 – 45, vysvětlil, že smyslem této evidence je v první řadě možnost ověřit skutečný, faktický stav a stav účetní. Přitom je třeba trvat na tom, aby evidence odrážela stav zásob v průběhu času. Jinými slovy, smyslem evidence je možnost ověřit faktický stav na stav účetní a k tomu je třeba, aby byla evidence zásob vedena průběžně (srov. body 30 a 32 uvedeného rozsudku a tam odkazované jiné rozsudky Nejvyššího správního soudu). § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. dává daňovým subjektům na výběr mezi průběžným vedením skladové evidence (způsob A) a periodickou evidencí tzv. kontrolou korunou (způsob B). § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (*O zásobách se účtuje průběžně způsobem A, nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.*) vyložil Nejvyšší správní soud tak, že v obou případech tedy právní předpisy zdůrazňují potřebu vést evidenci o zásobách tak, aby z ní bylo možno rozhodné údaje o stavu zásob vyčíst i v průběhu zdaňovacího období (viz bod 33 uvedeného rozsudku). Dále Nejvyšší správní soud v bodě 34 uvedeného rozsudku vysvětlil: *„[...] průběžné vedení skladové evidence má sloužit jak správci daně k ověření deklarovaného základu daně, tak samotnému stěžovateli, který za pomoci skladové evidence v kombinaci s provedením inventury může odhalit skryté úbytky zboží na skladě. Samotná inventura provedená až na konci zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů) nedává smysl, pokud v ní zjištěné údaje nelze porovnat s průběžně vedenou evidencí zásob. Význam inventarizace a vedení průběžné skladové evidence spočívá v tom, že zabraňuje evidovat a vykazovat majetek a závazky, které neexistují, nebo je vykazovat v takovém ocenění, které neodpovídá skutečnosti (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 - 43, č. 4140/2021 Sb. NSS). Pokud tedy stěžovatelova evidence zásob umožňuje porovnání stavu faktického a účetního pouze na začátku a na konci roku, nelze ji považovat za průkaznou.“*
47. Pokud nelze vycházet z účetnictví pro jeho neúplnost, může daňový subjekt za stanovených podmínek prokázat svá tvrzení i jinými prostředky než správně vedeným účetnictvím (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 - 174). Musí se však jednat o takové důkazní prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, a tudíž prokážou daňovým subjektem

tvrzené skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 2 Afs 140/2014 - 38, č. 3183/2015 Sb. NSS). Je-li zpochybněna celá evidence zásob, přičemž právě na jejich prodeji jsou závislé tržby daňového subjektu, musel by daňový subjekt prokázat v podstatě veškeré účetní případy. V případě, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno, a není proto možno stanovit daň dokazováním, není úkolem správce daně, aby sám vyhledal důkazní prostředky ke stanovení daně, ale stanoví ji za použití pomůcek. Podle § 92 odst. 2 sice správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, jeho povinnost zjistit rozhodné skutečnosti však rozhodně nesahá tak daleko, aby v případě zpochybnění evidence zásob sám stanovil daň za součinnosti se zákazníky a dodavateli daňového subjektu a namísto něj vyhledal veškeré důkazy a zjistil veškeré relevantní informace – za takové situace by zcela postrádala smysl prvotní povinnost tvrzení a důkazní tížící daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 – 45, body 37 a 38).

48. Soud shrnuje, že neumožňuje-li evidence zásob daňového subjektu průběžné porovnání faktického a účetního stavu, je nutno ji považovat za neprůkaznou. Dále, pokud je účetnictví daňového subjektu neprůkazné z důvodu neprůkazného vedení evidence zásob, daň by bylo možno stanovit dokazováním, jen tehdy, pokud by daňový subjekt prokázal veškeré účetní případy v daném zdaňovacím období – důkazní povinnost správce daně v takovém případě nezahrnuje stanovení daně v součinnosti se zákazníky a dodavateli daňového subjektu. Je-li předmětem soudního přezkumu rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti rozhodnutí správce daně o stanovení daně podle pomůcek, věcně přípustnými žalobními námitkami mohou být podle § 114 odst. 4 daňového řádu pouze ty, které zpochybňují buď dodržení zákonných podmínek použití pomůcek, nebo přiměřenost použitých pomůcek. Opodstatněnými nemohou být žalobní námitky směřující do vad výběru zvolených pomůcek, který je plně v kompetenci správce daně. Použité pomůcky mohou být shledány nepřiměřenými v případě, že stanovená daň podle pomůcek je v hrubém nepoměru s odhadem daně, která měla být stanovena, proto, že správce daně pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení – např. tím, že postup správce daně byl zjevně nelogický nebo nesprávný. Vždy však musí být polemizováno s výsledným (celkovým) určením daňové povinnosti a důkazní břemeno ve vztahu k vyvrácení přiměřenosti použitých pomůcek tíží daňový subjekt.
49. Po shrnutí právních východisek posouzení důvodnosti žaloby přistoupil soud k vypořádání jednotlivých okruhů žalobních námitek, vymezených body A až G výše v bodech 9 až 21 odůvodnění tohoto rozsudku.

A. Nesprávné stanovení výše daně

50. V bodech 19 až 48 a 74 napadeného rozhodnutí žalovaný odůvodnil závěr, že zákonné podmínky pro stanovení daně pomůckami byly dodrženy a že použité pomůcky byly přiměřené a vedly ke spolehlivému stanovení daně, následovně.
51. Žalobkyně vykonávala ekonomickou činnost v provozovně označené st. 149 nebo č. A.110, kde prodávala tabákové výrobky a potravinářské zboží. Žalobkyně neúčtovala o veškerých svých přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, protože neúčtovala o dodaných tabákových výrobcích od GECHO, které byly dodávány na základě daňových dokladů vystavených firmou GECHO na odběratele C. s místem dodání do provozovny žalobkyně. Přitom C. se již od roku 2010 nezdržoval v ČR. Dodání tohoto zboží do provozovny žalobkyně proti zaplacení jeho ceny bylo prokázáno zejména svědeckými výpověďmi rozvozců řidičů firmy GECHO N. a F. a GPS jejich vozidel. Svědci N. a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

F. též identifikovali žalobkyni a jejího druha jako osoby, jimž v provozovně žalobkyně zboží předávali. Do provozovny, kde ekonomickou činnost vykonávala pouze žalobkyně, bylo dodáváno zboží od GECHO pro odběratele C. i pro žalobkyni. Převzetím zboží v provozovně žalobkyně na žalobkyni přešlo právo se zbožím nakládat. Dodávky zboží ve své provozovně žalobkyně opakovaně přebírala a hradila a následně ho prodávala, aniž o těchto dodávkách zboží účtovala, evidovala je a odváděla daň na výstupu. Účetnictví i evidence dle § 100 ZDPH žalovaný tedy zpochybnil, neboť žalobkyně ve svém účetnictví účtovala pouze o části tabákových výrobců pořízených od GECHO a nevykázala prodej těch tabákových výrobců, o jejichž pořízení neúčtovala.

52. Jelikož žalobkyně dle předložených inventurních karet zásob uvedla jako datum prodeje 31. 12. a ani jinak neevidovala, kdy přesně a jaké tabákové výrobky (dodané na sebe i na C.) prodala, nebylo možno stanovit daň dokazováním, protože nebylo možno zjistit, kdy nastalo datum uskutečnění zdanitelného plnění a ve kterém zdaňovacím období žalobkyni vznikla povinnost přiznat daň ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH. Jelikož tabákové výrobky byly žalobkyní prodávány formou tzv. neadresného prodeje konečným spotřebitelům, nebylo možno adekvátní důkazní prostředky zajistit ani u zákazníků žalobkyně. Daňovou povinnost tedy nebylo možno stanovit podle § 92 daňového řádu dokazováním, neboť jednak nebylo možno spolehlivě stanovit datum uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 ZDPH a dále žalobkyně neúčtovala o tabákových výrobcích pořízených od GECHO pro C. Žalobkyně měla podle § 9 odst. 7 vyhlášky vést evidenci zásob způsobem B tak, že bude schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob (identifikace zásob, datum pořízení, datum vyskladnění, údaje o množství a ocenění). Žalobkyně však tuto průkaznou evidenci o zásobách nevedla, neboť na předložených inventurních kartách zásob je výdej zboží ze skladu zachycen pouze ke konci účetního období, tudíž žalobkyně nebyla schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob. Skladová evidence musí být vedena tak, aby z ní bylo možné rozhodné údaje o stavu zásob vyčíst i v průběhu zdaňovacího období, nikoliv jen na jeho konci po sepsání inventurních soupisů. Inventura na konci zdaňovacího období nemá smysl, protože zjištěné údaje nelze porovnat s průběžně vedenou skladovou evidencí. Žalobkyně tak nemohla provést ani řádnou inventarizaci zásob dle § 6 odst. 3, § 29 a § 30 zákona o účetnictví, tzn. ověřit, zda zjištěný skutečný stav zásob odpovídá stavu zásob v účetnictví a tím zjistit případné rozdíly. Bez porovnání skutečného stavu se stavem účetním dle evidence zásob nemůže být tedy inventarizace provedena, a tudíž nemůže být účetnictví považováno za průkazné dle § 8 odst. 4 zákona o účetnictví.
53. Žalobkyně (i) za předmětná zdaňovací období nepodala ani na výzvu správce daně daňová přiznání k DPH, (ii) neúčtovala o všech účetních případech, o kterých účtovat měla dle § 8 odst. 3 zákona o účetnictví [dodávky na C.], (iii) neúčtovala řádně o zásobách, protože nezajistila průkazné vedení evidence o zásobách, (iv) neprovedla inventarizaci majetku a závazků, (v) sestavená účetní závěrka tudíž nepodávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví. Tím vším žalobkyně porušila § 8 zákona o účetnictví a nevedla účetnictví správně, úplně a průkazně. Evidence žalobkyně pro účely DPH a její účetnictví jsou proto nevěrohodné, obraz o jejím hospodaření (o vykázaných přijatých i uskutečněných zdanitelných plněních) je tedy zkreslený. Žalobkyně tudíž neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že v evidenci pro účely DPH dle § 100 ZDPH uvedla daň z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění, tj. ve správné výši.
54. Správce daně z uvedených důvodů nebyl schopen spolehlivě stanovit reálné datum

uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží dodaného pro C. a tím byla vyloučena možnost stanovit daň dokazováním. V důsledku neúplně vedeného účetnictví nebyl správce daně schopen objektivně posoudit, zda údaje uvedené v evidenci žalobkyně pro účely DPH odpovídají skutečnosti a zda byla ve správné výši vykázána daň na výstupu z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění dle § 21 ZDPH. Za takové situace nebylo možné stanovit daň dokazováním.

55. Správce daně za pomůcku využil důkazní prostředky, které nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny a dále vlastní poznatky získané v průběhu daňového řízení. Jako pomůcky byly použity dodávky tabákových výrobků dodaných do provozovny žalobkyně, tj. daňové doklady od GECO bez ohledu na deklarovanou osobu odběratele, z nichž byly vyloučeny (1) dodávky zboží dodané formou ambulantního prodeje (kde nebylo možné najisto potvrdit, že toto zboží bylo dodáno přímo do místa provozovny žalobkyně) a (2) zboží, které bylo vyzvednuto na vzorkové prodejní společnosti GECO v Karlových Varech, tj. nikoliv v provozovně žalobkyně. Z takto vytríděných dodávek byl jako výhoda žalobkyni přiznán nárok na odpočet DPH s úvahou rychlého prodeje tabákových výrobků konečným spotřebitelům za pevné ceny tabákových výrobků. Za uskutečněná zdanitelná plnění vzal správce daně prodejní cenou oceněné množství tabákových výrobků dodaných na provozovnu žalobkyně společností GECO. Daň na výstupu správce daně rozdělil do jednotlivých zdaňovacích období pomocí poměrného zastoupení přijatých plnění za tabákové výrobky v jednotlivých zdaňovacích obdobích na celkových přijatých plněních za tabákové výrobky za příslušné období.
56. Soud aprobuje závěry žalovaného shrnuté v bodě 51 tohoto rozsudku, pokud jde o dodávky od GECO deklarované pro C. Zjištění, že tyto dodávky byly převzaty a zaplacený v provozovně, kterou využívala a kontrolovala výlučně žalobkyně, bylo bezpečně osvědčeno daňovými doklady, rozvozovými listy včetně záznamů GPS a výpověďmi řidičů N. a F.. Tak byly prokázány dlouhodobé a velkoobjemové dodávky tabákového zboží do sféry žalobkyně. Správná úvaha, že žalobkyně vzhledem k předmětu své činnosti a nedostatku skladovacích prostor dodané tabákové výrobky v podstatě obratem prodala konečným zákazníkům, je též logická. O zdanitelných plněních však žalobkyně neúčtovala, neevidovala je a neodváděla daň na výstupu. Soud se ztotožňuje i se skutkovými a právními závěry žalovaného shrnutými v bodech 52 až 55 tohoto rozsudku.
57. Soud konstatuje, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ní bylo přeneseno v důsledku výše specifikované výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 10. 9. 2018, č. j. 851137/18/2405-60563-403378. Žalobkyně totiž neprokázala soulad jí deklarovaných obchodních případů se skutečností, pokud jde o daň na výstupu z úplat získaných prodejem tabákových výrobků od GECO, které byly deklarovány jako dodané žalobkyni a C.
58. Soud připomíná, že úspěšnými mohly být pouze takové žalobní námitky, které by buď zpochybnily dodržení zákonných podmínek použití pomůcek, nebo přiměřenost použitých pomůcek spočívající v tom, že stanovená daň podle pomůcek je v hrubém nepoměru s odhadem daně, která měla být stanovena, proto, že správce daně pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení, a daň tak nebyla stanovena spolehlivě.
59. Pokud žalobkyně namítla, že neexistuje důkaz o objemu zboží z faktur vystavených na C., které se dostaly do ekonomické sféry žalobkyně, kdy správce daně neprokázal, že veškeré sporné zboží převzala na své provozovně právě žalobkyně nebo její druh, převzetí stvrdila podpisem a zboží uhradila, tudíž nelze učinit závěr, že se vším

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vyfakturovaným zbožím obchodovala žalobkyně, šlo o námitku nedůvodnou. Správce daně totiž nemusel prokázat ohledně každého jednotlivého zboží, že ho žalobkyně osobně převzala ve své provozovně, že převzetí stvrdila svým podpisem, že ho uhradila a že s ním obchodovala. Žalobkyně při této své obraně pominula, že daň byla stanovena pomůckami. A jelikož námitka nesměřovala ani k dodržení zákonných podmínek použití pomůcek, ani k přiměřenosti použitých pomůcek, nemohla být opodstatněná. Stejně tak obdobné námitky, že správce daně neprokázal, kdy, co, za kolik, kdo převzal a převzetí stvrdil podpisem a že zboží dodané do stánku žalobkyně prodala, nesměřovaly ani k dodržení zákonných podmínek použití pomůcek, ani k přiměřenosti použitých pomůcek.

60. Soud považuje za vhodné vysvětlit, že žalobkyně se mýlí, pokud v žalobě tvrdila, že správce daně sám stanovil 4 kritéria zahrnutí dodávky na C. do plnění přijatých žalobkyní: místo převzetí ve stánku žalobkyně, osobní převzetí zboží žalobkyní nebo jejím druhem, stvrzení převzetí podpisem a úhrada zboží. Z bodů 33, 43, 44, 49, 49, 55, 60, 69 ad. napadeného rozhodnutí naprosto jasně vyplývá, že za uskutečnění zdanitelná plnění vzal správce daně prodejní cenou oceněné množství tabákových výrobků *dodaných na provozovnu* žalobkyně společnosti GECO. Žalobní argumentace se tedy mýjí důvody napadeného rozhodnutí.
61. Pokud jde o zákonné podmínky použití pomůcek (daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování), žalobkyně argumentovala následovně.
62. Žalobkyně nespороvala, že vedením skladové evidence porušila zákon o účetnictví, ale bránila se tím, že vady vedení skladové evidence vysvětlila a škodlivý následek odstranila. K tomu soud uvádí, že z žaloby není zřejmé, jaká vysvětlení, jaký škodlivý následek a jaké konkrétní kroky k jeho odstranění má žalobkyně na mysli. Nemůže tedy jít o opodstatněnou žalobní námitku.
63. Žalobkyně namítla, že své povinnosti ohledně vedení účetnictví včetně řádného vedení skladové evidence řádně plnila. Toto žalobní tvrzení je však příliš obecné na to, aby mohlo založit závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
64. Konkrétně se žalobkyně věnovala jedinému pochybení, a to jednorázovému účtování úbytku zboží k 31. 12., k němuž uvedla, že § 100 a násl. ZDPH jí neuložil povinnost vést skladové karty s údajem o výdeji za účelem stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění a §§ 20 a 21 ve vazbě na § 13 ZDPH neobsahují definici vyvážanou na den vydání zboží ze skladu.
65. Soud zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, kde v bodě 28 kasační soud vysvětlil, že daňový subjekt je povinen prokázat, že řádně evidoval nejen uskutečnění a přijatá zdanitelná plnění, ale také svůj obchodní majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí), kdy je nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy, tj. způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. rozsudky ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007-98, a ze dne 30. 4. 2013, č. j. 9 Afs 70/2012-35). Evidence musí být v každém okamžiku přesným odrazem skutečného stavu zásob; nestačí tedy na konci účetního období porovnat souhrn nákupů od dodavatelů v prodejních cenách se souhrnem tržeb. Účetní jednotka je povinna zejména k datu inventarizace prokázat stav zásob a prokázat, že stav majetku a zásob uvedený v

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

účetnictví odpovídá skutečnosti.

66. Žalobkyně v žalobě nespороvala, že na inventárních kartách zásob neuváděla datum jejich prodeje (uvedla u všech jako datum prodeje den 31. 12.) a ani jinak neevidovala, kdy přesně a jaké tabákové výrobky (dodané na sebe i na C.) prodala. Žalobkyně ani nijak nespороvala závěr žalovaného, který soud aprobejuje, že vzhledem k popsaným absentujícím údajům v evidenci žalobkyně nebylo možno zjistit, kdy nastalo datum uskutečnění zdanitelného plnění a ve kterém zdaňovacím období žalobkyni vznikla povinnost přiznat daň za dodání zboží podle § 21 odst. 1 ZDPH.
67. Žalobkyně namítala, že jí podle § 100 a násl. ZDPH nevznikla povinnost vést skladové karty s údajem o výdeji zboží za účelem stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění. Námitka byla nedůvodná. Podle § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty přehled obchodního majetku. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky měla žalobkyně zajistit průkazné vedení evidence o zásobách tak, že bude schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona o účetnictví. Žalobkyni tedy vznikla zákonná povinnost vést evidenci zásob tak, aby *v průběhu účetního období* umožňovala zjistit stav zásob, což nelze zajistit jinak, než evidencí o tom, kdy byla určitá zásoba pořízena, příp. kdy byla vyskladněna. Jelikož žalobkyně nijak neevidovala údaj o vyskladnění zásoby (kdy ji prodala) a do inventárních karet zaznamenala jen údaj o dni 31. 12., z evidence žalobkyně nebylo průběžně (nikoli jen k 31. 12.) zjistit údaje o stavu zásob a nelze než uzavřít, že průkazné vedení evidence o zásobách nezajistila.
68. Podle § 13 odst. 1 ve spojení s § 21 odst. 1, 2 písm. a) ZDPH je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak, kdy při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Právní úprava tedy vázala den uskutečnění zdanitelného plnění na převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. V případě maloobchodního prodeje konečným zákazníkům, jímž žalobkyně ve své žalobě argumentuje, jde vždy o předání zboží konečnému zákazníkovi proti úhradě kupní ceny. Takový prodej není možný bez vyskladnění prodáváného výrobku, vynětí z evidovaných zásob. Je sice pravdou, že ZDPH neváže den uskutečnění zdanitelného plnění na den, kdy bylo zboží vydáno ze skladu, nýbrž na převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, ale v případě maloobchodního prodeje je tento okamžik totožný s vydáním zboží ze skladu.
69. Pokud žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 – 43, který měl podpořit její argumentaci, že i velké nedostatky v účetní evidenci nemusí vést k použití pomůcek, pak ten v žalobkyní citovaných bodech 19 a 20 explicitně uvádí, že i v situaci, kdy je účetnictví neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, lze stanovit daň dokazováním, ale vždy za podmínky, že *účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak*, kdy v případě neprůkazně vedené skladové evidence by šlo o prokázání skutečného rozsahu všech výdajů a tržeb. Správní orgány v projednávané věci uvedené právní východisko respektovaly, když žalobkyni umožnily unést své důkazní břemeno i jinak - prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 10. 9. 2018, č. j. 851137/18/2405-60563-403378 (viz dále). Soud se dále ztotožňuje se závěrem žalovaného, který ostatně žalobkyně v žalobě nijak nespороvala, že tabákové výrobky žalobkyně prodávala formou neadresného prodeje konečným spotřebitelům, takže vyskladnění a prodej konkrétního výrobku nebylo možno prokázat prostřednictvím účetních dokladů vyžádaných od zákazníků žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

70. Pokud jde o žalobní argumentaci odkazující na pobyt žalobkyně mimo území ČR, výpověď svědků T. a N. a znalecký posudek, odkazuje soud na vypořádání okruhů žalobních námitek B, C, D a E níže.
71. Jak bylo výše uvedeno, žalovaný měl zákonné podmínky pro stanovení daně pomůckami splněné tím, že žalobkyně nepodala daňová přiznání k DPH ohledně jí přijatých dodávek na C., o nichž vůbec neúčtovala, dále že řádně neúčtovala o zásobách, a to nejen ve vztahu k dodávkám na C., včetně inventarizace, tudíž její účetnictví bylo nevěrohodné a neprokázala, že přiznala DPH z uskutečněných zdanitelných plnění ve správné výši. Daň nebylo možno stanovit dokazováním, protože by se dokazování vztahovalo k zřejmě neúplně vedeným daňovým evidencím žalobkyně (průkaz by se vztahoval k zjevně nesprávně vykázané DPH). Jelikož pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně ve vztahu k DPH bylo rozhodné datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží zákazníkům žalobkyně, o němž žalobkyně neúčtovala, nevedla o něm evidenci zásob, neinventarizovala ho, nemohla být daň stanovena dokazováním. Jelikož žalobkyně nevedla účetnictví průkazně, nemohl správce daně srovnat údaje uvedené v evidenci žalobkyně pro účely DPH se skutečností, a tím posoudit, zda žalobkyní vykázaná daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění dle § 21 ZDPH (prodej zboží zákazníkům) je správná. Žalobkyně měla prokázat soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností a v tomto směru své důkazní břemeno neunesla. Žalobkyně neprokázala svá daňová tvrzení. Z uvedených důvodů je neopodstatněná žalobní argumentace, že datum uskutečnění zdanitelného plnění nesouvisí s daňovou povinností žalobkyně – právě naopak, jde o jeden z definičních údajů uskutečnění zdanitelného plnění. Soud tak aprobejuje závěry žalovaného v bodě 36 napadeného rozhodnutí [*„Odvolatelem nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, kdy přesně byly tabákové výrobky (ať už se jednalo o tabákové výrobky odvolatele či tabákové výrobky dodané na odběratele C. H. V.) prodány a v jakém množství, kdy tedy nastaly skutečnosti rozhodné pro možnost stanovení daně na základě dokazování, tj. kdy nastalo datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“), a ve kterém zdaňovacím období tak odvolateli vznikla povinnost přiznat daň ve smyslu ust. § 21 odst. 1 ZDPH. S ohledem na skutečnost, že odvolatel v rámci své ekonomické činnosti prováděl prodej zboží formou tzv. neadresného prodeje konečným spotřebitelům, nebylo možno adekvátní důkazní prostředky ke stanovení DUZP zajistit ani u odběratelů předmětného zboží, přičemž odvolatel nepředložil důkazní prostředky, ze kterých by vyplynulo, který den a na základě jakého dokladu bylo předmětné zboží prodáno. Správce daně proto nemohl stanovit DUZP dostatečně spolehlivě. Nemožnost dostatečně spolehlivého stanovení DUZP dle ust. § 21 ZDPH a pořízení tabákových výrobků odebíraných v provozovně odvolatele na základě daňových dokladů vystavených na odběratele C. H. . jsou také hlavním důvodem, proč nebylo možné daňovou povinnost za předmětná zdaňovací období stanovit v souladu s ust. § 92 daňového řádu, tj. dokazováním.“*]. Jelikož žalobkyně neúčtovala správně o všech nákupech a prodeích tabákových výrobků a nepředložila řádně vedenou evidenci zásob, správce daně nemohl spolehlivě stanovit skutečné datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji předmětného zboží, tudíž stanovení daně dokazováním nebylo možné. Z uvedených důvodů není opodstatněné žalobní tvrzení, že daňové orgány kromě tvrzení o neúčtování o všech dodávkách na C. neodůvodnily, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním, přičemž žalobní citace rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64, ze dne 23. 2. 2005, č. j. 9 Afs 4/2007-92, a ze dne 14. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006-77, nevyústily v žádnou konkrétnější žalobní argumentaci.
72. Namítala-li žalobkyně, že daňové orgány nepoužily pro stanovení data uskutečnění

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zdanitelného plnění žádnou pomůcku, je tato námitka vyvrácena bodem 44 napadeného rozhodnutí: *„Daň na výstupu prvostupňový správce daně rozdělil do jednotlivých zdaňovacích období pomocí poměrného zastoupení přijatých plnění za tabákové výrobky v jednotlivých zdaňovacích obdobích na celkových přijatých plněních za tabákové výrobky za příslušné období.“* Žalobkyně tento postup zvolený správcem daně v žalobě nijak nespороvala.

73. Ani námitka, že stanovení daně pomůckami vylučovala (nespecifikovaná) součinnost, kterou žalobkyně poskytla správci daně, nebyla důvodná. Žalobkyně neposkytla součinnost, na základě níž by bylo možno stanovit daň dokazováním. Soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, bod 49, v němž kasační soud vysvětlil, že i v případě, že daňovému subjektu nelze vytýkat nedostatek součinnosti, je na místě za splnění zákonných podmínek stanovit daň pomůckami, neprokázal-li, že jeho původní daňové tvrzení je správné. Jinými slovy, tvrzení žalobkyně o poskytované součinnosti mívá 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. Součinnost daňového subjektu musí být materiálně takové kvality, aby bylo možno daň stanovit dokazováním – takto však žalobkyně v daňovém řízení nepostupovala.
74. Dále žalobkyně namítla, že použité pomůcky byly nepřiměřené proto, že správce daně pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení a daň tak nebyla stanovena spolehlivě, neboť přiměřenost stanovené daně vylučuje propočet žalobkyně. Soud konstatuje, že propočet žalobkyně podle žaloby vycházel (mj.) z následujících vstupních údajů: celková cena žalobkyni zakoupených cigaret, průměrná cena kartonu cigaret, koupě jednoho kartonu vždy jedním zákazníkem, doba potřebná k obslužení jednoho zákazníka. Z toho žalobkyně dovodila, že by nebyla schopna tolik kartonů cigaret prodat, zvláště když provozovala obchod sama, starala se o malého syna, v roce 2015 jí byl diagnostikován diabetes a její druh byl od 2. 7. 2014 do 15. 4. 2016 ve vyšetřovací vazbě.
75. Námitka je nedůvodná. Tutéž odvolací námitku vypořádal žalovaný v bodech 49 a 50 napadeného rozhodnutí, kdy s jeho posouzením se soud ztotožňuje a odkazuje na něj. Správce daně vycházel z objemu tabákových výrobků, které bylo dle daňových dokladů GECHO dodáno do provozovny žalobkyně, kde bylo převzato a uhrazeno, přičemž ekonomickou činnost v této provozovně vykonávala výlučně žalobkyně. Jelikož žalobkyně nedisponovala skladovacími prostorami, tabákové výrobky byly žalobkyni dodávány vícekrát týdně, tabákové výrobky jsou ze své podstaty rychloobrátkovým zbožím a žalobkyně nevedla skladovou evidenci průkazně, je správní úvaha správce daně, že žalobkyně tabákové výrobky obratem prodávala koncovým zákazníkům, logická. Napadené rozhodnutí nemůže být nezákonné z důvodu, že daň nebyla stanovena přesně jako daň stanovená dokazováním, protože šlo o daň stanovenou pomůckami, a žalobkyně nezpochybnila, že se takto stanovená daň zásadně mívá realitou. Propočet žalobkyně je pouhým tvrzením, protože žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala vstupní údaje svého výpočtu, zejména neprokázala tvrzení o tom, že jeden zákazník si kupuje vždy jeden karton cigaret, a o době potřebné k obsluze jednoho zákazníka. Žalobkyně, pokud v žalobě uvedla, že žalovaný nepřihlížel k žalobkyninu propočtu s odůvodněním, že jde o neprokázané tvrzení o nemožnosti objemu prodeje,

ačkoli současně odmítl důkazy navržené žalobkyní, které měly *zreálnit nesmyslnou výši obratu přiřčenou správcem daně*, nijak nespecifikovala, jaké důkazy směřující k prokázání vstupních údajů svého propočtu měla na mysli. Soud nemohl přisvědčit ani obecnému žalobnímu tvrzení, že žalobkyně prokázala, že způsob, jakým uskutečňovala své podnikání, ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů nemohl dosáhnout přibližně tak vysokého daňového základu, jaký jí byl stanoven – žalobkyně totiž žádný takový důkaz o způsobu výkonu svého podnikání nepřinesla.

76. Pokud žalobkyně argumentovala k nespolehlivému stanovení daně srovnatelným subjektem, odkazuje soud na vypořádání žalobního bodu G. Uvedla-li žalobkyně, že údaje z GPS pokryly jen malou část dodávek a že výpovědi řidičů ani výpověď ředitel pobočky GECO neprokázaly nijak objem jednotlivých dodávek, nedokládalo to, že by správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení – šlo totiž o podpůrné důkazní prostředky osvědčující základ správní úvahy odvíjející objem dodaného zboží z daňových dokladů a rozvozových listů firmy GECO na C. Pokud žalobkyně argumentovala k nepřechýlení důkazního břemene na ni, odkazuje soud na vypořádání žalobního bodu F. Soud nesouhlasí ani s žalobním tvrzením k rekognici - rekognice totiž byla nástrojem pro znovupoznání osoby a nebylo tomu tak, že by jen na základě rekognice byla určena osoba, která nabyla do svého vlastnictví tabákové výrobky na základě daňových dokladů GECO pro C.
77. Soud poukazuje na to, že na jedné straně žalobkyně sporovala zákonné podmínky pro stanovení daně pomůckami, avšak současně v žalobě uvedla, že *nebrojí proti pomůckám, způsobu jejich použití, které správce daně použil v tomto případě, vznáší jen námitku, že se zabývá prvkem vycházejícím z dikce zákona a to § 1 odst. 2 daňového řádu 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*. Současně však uvedla, že *nebrojí proti špatnému výběru pomůcek, brojí proti tomu, že vůbec správce daně na pomůcky přešel, a pokud se tak stalo, že výsledná daňová povinnost, která byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být byt' kvalifikovaným odhadem stanovena*. Žalobní tvrzení tedy v tomto směru byla rozporná, až nesrozumitelná, proto soud vypořádával základ jednotlivých uplatněných námitek.
78. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že by úvaha správce daně, že zboží dodané do provozovny žalobkyně, které zde bylo uhrazeno, hrubě vybočovala z mezí správního uvážení z důvodu své alogičnosti. Pokud v provozovně vykonávala ekonomickou činnost pouze žalobkyně, je závěr správce daně, že tak zboží skončilo v její dispoziční sféře, logický. Žalobkyně ostatně konkrétně netvrdila skutečnosti tento závěr vyvracející.

B. Pobyt žalobkyně mimo území ČR

79. Žalobkyně namítala, že správce daně nestanovil v rozporu s § 98 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu daň spolehlivě, protože nezohlednil, že se žalobkyně a její druh od 12. 6. do 6. 7. 2016 nacházeli mimo území ČR.
80. V bodech 66 až 68 k tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl následující. Daňové orgány nezpochybnily tuto nepřítomnost žalobkyně a jejího druhu v ČR, ale rozhodující byla v té době otevřená provozovna žalobkyně, do níž bylo dodáváno zboží pro C. Svědčící rozvozoví řidiči N. a F. totiž vypověděli, že provozovna byla v době jejich závozů vždy otevřená a závozy zboží na provozovnu žalobkyně probíhaly i v době nepřítomnosti žalobkyně. Tabákové zboží tedy za žalobkyni přebírala jiná osoba a žalobkyně s tím musela být srozuměna, protože této osobě umožnila přístup do své

provozovny. Neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný odůvodnil tím, že B. V. C. měl provozovnu nesousedící s provozovnou žalobkyně, tudíž nebyl způsobilý osvědčit uzavření provozovny po celou tvrzenou dobu. Pokud jde o H. Q. T., správce daně zjistil, že provozování své provozovny ukončil již 31. 12. 2004, své živnosti přerušil již v roce 2008, tudíž též nebyl způsobilý osvědčit uzavření provozovny po celou tvrzenou dobu. Žalobkyně proti zjištěným skutečnostem ve vztahu k těmto dvěma svědkům nijak konkrétně nebrojila, zejména netvrdila, proč by svědci způsobilí být měli.

81. Soud přisvědčuje žalovanému, že spolehlivému stanovení daně, který je kvalifikovaným odhadem, nebrání skutečnost, že žalobkyně a její druh byli po dobu kratší jednoho měsíce mimo ČR, jelikož evidentně v době jejich nepřítomnosti bylo, jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí rozvozných řidičů, do předmětné provozovny žalobkyně dodáváno a placeno zboží na C. Z mezí správního uvážení nijak nevybočuje myšlenkový proces, že takto dodané zboží je nutno zahrnout do zboží dodaného do dispozice žalobkyně, protože to byla žalobkyně, kdo umožnila za tímto účelem přístup do své provozovny. Žalobkyně mohla prokázat, že celková výše stanovené daně je hrubě nepřiměřená v důsledku zahrnutí dodávek dodaných do její provozovny v době její nepřítomnosti, např. proto, že provozovna byla uzavřena, nebo osoby, které dodávky v otevřené provozovně převzaly, tak učinily bez dohody s ní. Nicméně důkazní břemeno i břemeno tvrzení v tomto směru tížilo žalobkyni a ona jej neunesla.
82. K jednotlivým námitkám žalobkyně uvádí soud následující. Svědek F. před správcem daně potvrdil svou výpověď před policií, kde uvedl, že i před prosincem 2016 občas zavážel zboží do Chebu, když měl kolega dovolenou (viz str. 5 protokolu o výpovědi tohoto svědka). Svědci N. i F. uvedli ve svých výpovědích, že předmětné zboží dovezli vždy jen do provozovny žalobkyně (viz str. 8 a 14 protokolu o výpovědi sv. F. a str. 9 protokolu o výpovědi sv. N.). Není pravdou, že by svědci vyloučili, že by někdy předali zboží v provozovně žalobkyně jiné osobě než žalobkyni nebo jejímu druhovi. Pomůcky správce daně (zejm. rozvoznové listy a výsledky řidičů) osvědčily, že v době nepřítomnosti žalobkyně a jejího druha bylo zboží dodáváno osobám v provozovně žalobkyně a správní úvaha, že to muselo být se souhlasem žalobkyně, není nikterak nelogická. Jinými slovy, jelikož daňové orgány netvrdily, že zboží vždy přebírala žalobkyně nebo její druh, ale odhad výše daně odvinuly od zboží dodaného do provozovny žalobkyně, nemohla (poměrně krátká) nepřítomnost žalobkyně v provozovně zpochybnit základ úvahy o odhadu daně.
83. Neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný B. V. C. a H. Q. T. žalovaný v napadeném rozhodnutí, jak je výše uvedeno, srozumitelně a logicky odůvodnil tím, že není důvodu domnívat se, že navržení svědci by mohli provoz prodejny v době nepřítomnosti žalobkyně vyvrátit. Přestože byla žalobkyně s těmito důvody napadeným rozhodnutím seznámena, v žalobě s nimi nijak nepolemizuje, ani je nevyvrací. Žalobkyně ani v daňovém řízení neuvedla, proč by právě navržení svědci mohli svědčit o provozu její prodejny v předmětné době. V žalobě pak žalobkyně uvedla toliko to, že svědci *mohli ke skutečnosti, zda byla nebo nebyla prodejna zavřena, vnést světlo*. Toto vágní tvrzení k zaujetí závěru, že svědci mohou vypovědět, co vlastními smysly vnímali, ve vztahu k provozu prodejny v předmětné době stačit nemůže. Samozřejmě nikdo nemůže vědět, co nějaká třetí osoba jako svědek vypoví. Nicméně již ze skutečnosti zjišťované svědeckým výsledkem (např. přítomnost na místě samém) může být pravděpodobné, že svědek něco relevantního vypovědět může. I svědek, u něhož toto není bez dalšího zřejmé (např. na místě nebydlí, nezdržuje se tam), může něco relevantního vypovědět, ale

subjekt, který ho jako svědka navrhuje, musí alespoň v hrubých rysech vysvětlit, proč právě tato osoba něco relevantního sdělit může (např. se na místě vyskytla shodou náhod). Nic takového však žalobkyně netvrdila a daňové orgány správně uzavřely, že nic nenásvědčuje tomu, že by se navržení svědci mohli vyjádřit ke zjišťované skutečnosti. Takové předběžné hodnocení daňových orgánů vedoucí k závěru o nadbytečnosti navržených výsledků nevykazuje žádné známky libovůle, nýbrž je zcela logické (srov. bod 54 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 – 45).

C. Znalecký posudek

84. Žalobkyně namítla, že daň nebyla stanovena spolehlivě, protože znalecký posudek stvrdil, že převzetí některých dodávek nepodepsala žalobkyně, tudíž tyto dodávky žalobkyně nepřevzala. Žalobkyně v žalobě (viz str. 24) souhlasila s tím, že ta plnění, u nichž znalkyně určila žalobkyni jako osobu podepsanou na rozvozových listech pro C., byly správně zahrnuty do plnění přijatých žalobkyní.
85. Soud v této souvislosti připomíná, že žalobkyně ve vztahu k závěrům správce daně z užitých pomůcek mohla úspěšně namítat jen to, že celková výše daně, která je z povahy věci kvalifikovaným odhadem, byla stanovena v hrubě nepřiměřené výši v důsledku zásadních pochybení či excesů správce daně při vyhodnocení pomůcek. V posuzované věci došlo ke stanovení daně podle pomůcek, kdy výsledná daň je odrazem kvalifikovaného odhadu správce daně. Správce daně zákonem stanoveným způsobem na základě konkrétních pomůcek toliko odhadoval skutkový stav, který nemohl být v důsledku porušení povinností samotné žalobkyně prokázán dokazováním.
86. Soud nejprve konstatuje, že znalecký posudek je jedním z druhů důkazních prostředků a stejně jako jiné důkazní prostředky podléhá volnému hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu.
87. Znalecký posudek žalovaný vyhodnotil v bodech 29 až 32, 56 a 85 napadeného rozhodnutí následovně: Znalkyně vycházela z elektronicky zaslaných kopií určité části rozvozových listů a neměla k dispozici nesporně pravý podpis C. Potvrdila, že podpisy na rozvozových listech psalo více pisatelů, a konstatovala, které z podpisů nemohla napsat žalobkyně ani její druh. Znalecký posudek podle žalovaného nevyvrátil, že část rozvozových listů na C. mohla podepsat žalobkyně, což korespondovalo s výpověďmi svědků N. a F.. Fakt, že znalkyně nevyloučila, že některé doklady znějící na C. podepsala žalobkyně, zpochybnil tvrzení žalobkyně, že zboží nepřevzala. Znalecký posudek nevyloučil dodání zboží na provozovnu žalobkyně a jeho úhradu. Zjištění ze znaleckého posudku o podpisu více osobami nijak nezpochybňuje dodání předmětného zboží znějícího na C. do provozovny žalobkyně, kde vykonávala ekonomickou činnost v rozhodném období pouze ona sama a C. se v ČR nezdržoval, tudíž nezpochybňuje dostatečnou spolehlivost stanovené daně. Nebylo rozhodné, zda rozvozové listy podepsala žalobkyně nebo její druh, protože zboží bylo dodáno do provozovny žalobkyně, kde bylo i uhrazeno. Zde žalovaný poukázal na to, že svědek F. uvedl, že žalobkyně podepisovala rozvozové listy neochotně a vyzývala ho, ať je podepíše sám.
88. V bodě 86 napadeného rozhodnutí žalovaný k návrhu na výslech znalkyně a doplnění znaleckého posudku uvedl, že zjištění, že pisatelem některých z podpisů není žalobkyně ani její druh, nezpochybňuje dodání předmětného zboží do provozovny žalobkyně, tudíž nijak nezpochybňuje správcem daně aplikovanou pomůcku ke stanovení daně odvolateli a její spolehlivost. Proto považoval výslech znalkyně a doplnění jeho posudku

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

za nadbytečné.

89. Popsané závěry žalovaného soud aprobuje. Správce daně zvolil jako pomůcku ke stanovení daně zboží dodané do provozovny žalobkyně, byť bylo deklarováno dodání C., a vyšel zejména z faktur a rozvozových listů, kdy svědci N. a F. potvrdili, že dodávky na C. byly dodávány do provozovny žalobkyně, kde vykonávala ekonomickou činnost pouze žalobkyně. Aplikace této pomůcky nebyla podmíněna tím, že všechny podpisy na rozvozových listech musely patřit žalobkyni nebo jejímu druhovi. Pisatelé podpisů na rozvozových listech nesouvisí s tím, kam bylo zboží dodáno (a kde bylo zapláceno), což bylo rozhodující. Vyslýchání znalkyni nebo opatřovat doplnění znaleckého posudku by tedy pro posouzení spolehlivosti stanovené daně nemohlo mít význam. Soud dodává, že daňové orgány nepochybily, pokud přihlédly 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. Žalobní námitka byla tudíž nedůvodná.
90. K jednotlivým námitkám žalobkyně uvádí soud následující.
91. Žalobkyně namítla, že závěr znalkyně, že podpisy na rozvozových listech psalo více pisatelů, je v rozporu s výpovědí svědka N., že jeho rozvozové listy vždy před ním podepisovala žena. Tato námitka je nedůvodná, protože svědek N. výslovně uvedl, že rozvozové listy mu podepisovali žena nebo muž z provozovny (str. 7 a 9 jeho výpovědi). Východisko žalobkyní tvrzeného rozporu je tedy liché. Žalobní tvrzení, že předané podklady od GECO nepotvrdily výpověď svědka F. o vlnkách a čarách místo podpisu, je jednak příliš obecné, a dále, i kdyby bylo pravdivé, nebylo by s to zpochybnit základy spolehlivosti stanovené daně.
92. Žalobní tvrzení, že správce daně obsahem zprávy o daňové kontrole na sebe převzal *důkazní břemeno tvrzení*, že znalecký posudek nezobrazuje faktický stav a jaký je faktický stav, není opodstatněné. Fakt, že se znalecký posudek podle svých závěrů nevztahoval k místu dodání zboží, není sporný. Skutečnost, že správce daně vzhledem k oprávněnému užití pomůcek netížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osobního převzetí všech dodávek žalobkyní, je též zřejmá. Pokud správce daně ve zprávě o daňové kontrole označil rozvozové listy, mínil tím zjevně to, že přestože podle jejich obsahu mělo být zboží předáváno C., předáváno mu nebylo, protože se nezdržoval v ČR. To však neznamená, že by nemohly být užity jako pomůcka pro stanovení rozsahu zboží, které bylo dodáno do dispozice žalobkyně do její provozovny (být bylo v rozvozových listech *formálně* uvedeno, že se zboží dodává C.).
93. Dále je třeba uvést, že skutečnost, kolik podpisů bylo předmětem znaleckého zkoumání, neměla vliv na hodnocení tohoto posudku – jinými slovy, z důvodu rozsahu zkoumaných podpisů nebyly závěry znaleckého posudku daňovými orgány zpochybněny. Jak soud výše citoval z napadeného rozhodnutí, na hodnocení závěrů znaleckého posudku daňovými orgány nemělo vliv ani to, že znalkyně označila některé podpisy za *obtížně zpracovatelné*, nebo *nevhodné k identifikaci*, nebo to, že znalkyně neposuzovala podpisy za období, kdy byla žalobkyně mimo ČR a její druh ve výkonu trestu.
94. Žalobkyní tvrzené závěry znalkyně k jednotlivým posuzovaným podpisům nijak nevyvracejí závěr daňových orgánů, že znalkyně nevykloučila, že některé dodávky na C. stvrdila svým podpisem žalobkyně nebo její druh, kdy sama žalobkyně na str. 8 žaloby výslovně toto stanovisko znalkyně potvrzuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

95. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně na str. 24 žaloby, že znalecký posudek potvrdil, že zboží odebíralo mnohem více subjektů, než tvrdí správce daně, protože daňové orgány nedospěly k žádnému závěru ohledně počtu osob, které převzaly předmětné zboží na C., neboť posuzovaly pouze to, zda zboží bylo dodáno do provozovny žalobkyně.
96. Na str. 24 žaloby žalobkyně uvedla, že správce daně nepovažoval znalecký posudek za důkaz z důvodu, že označil některé podpisy na rozvozových listech pro C. za žalobkyniny. Námitce nelze přisvědčit, protože daňové orgány nikterak závěry znaleckého posudku nezpochybnily, jen je měly za irrelevantní, protože se mýjely zvolenou pomůckou místa dodání zboží. Soud ani neporozuměl, proč by daňové orgány znalecký posudek pomíjely právě z důvodu, že potvrdil pravost podpisů žalobkyně na rozvozových listech pro C. Není též pravdou, že by daňové orgány tvrdily, že rozvozové listy pro C. vždy podepisovala žalobkyně. Fakt, že znalecký posudek z oboru písmoznalectví nemohl z důvodu svého zadání vyloučit dodání zboží do odběrného místa a stanovit pohyb zboží (viz tvrzení na str. 25 žaloby), není mezi žalobkyní a daňovými orgány sporný.
97. Pokud jde o požadovaný výslech znalkyně, žalobkyně ho v žalobě odůvodnila tím, že znalkyně u jednoho z dokladů uvedla, že ho nepodepsala žalobkyně ani její druh, přestože žalobkyně doklad zaúčtovala. Soud aprobejuje závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí, že výslech znalkyně by byl nadbytečný, protože jakkoli by tento údaj znaleckého posudku znalkyně vysvětlila, rozhodnutí ve věci to ovlivnit nemohlo (netýkalo se to místa dodání zboží).
98. Odkazovala-li žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21, neuvedla žádnou argumentaci propojující jeho závěry s důvody napadeného rozhodnutí. Obiter dictum soud uvádí, že se závěry Nejvyššího správního soudu podstatou věci žalobkyně mýjely. Nejvyšší správní soud totiž vytkl daňovým orgánům, že vycházely pouze z jimi vybraných částí znaleckého posudku, aniž znalce vyslechly k těm částem, k nimž měly výhrady. V posuzované věci však daňové orgány vysvětlily, proč měly zjištění plynoucí ze znaleckého posudku za nerozhodná pro posuzovanou věc.
99. Soud shrnuje, že znalecký posudek nijak nezpochybnil ani správcem daně aplikovanou pomůcku ke stanovení daně, ani dostatečnou spolehlivost stanovené daně.

D. Výpověď svědka T.

100. Soud znovu předesílá, že žalobkyně ve vztahu k závěrům správce daně z užitých pomůcek mohla úspěšně namítat jen to, že celková výše daně, která je z povahy věci kvalifikovaným odhadem, byla stanovena v hrubě nepřiměřené výši v důsledku zásadních pochybení či excesů správce daně při vyhodnocení pomůcek. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leželo na žalobkyni (viz body 38 až 41 tohoto rozsudku).
101. V tomto žalobním bodu žalobkyně brojila s odkazem na výpověď svědka T. před správcem daně proti zahrnutí dodávek zboží zajištěných svědkem T. do zboží dodaného žalobkyni.
102. Soud se tedy nejprve zabýval tím, jak výpovědi tohoto svědka vyhodnotil žalovaný (viz bod 28 napadeného rozhodnutí): Svědek, který vyřizoval objednávky GECHO určené do provozovny žalobkyně, byl správcem daně vyslechnut dvakrát – dne 19. 3. a 2. 4. 2019.

Žalovaný uvedl, že svědek potvrdil informace, které uvedl v rámci podání vysvětlení u policie s rozdílem, že před správcem daně uvedl, že v roce 2015 a 2016 měl telefonní číslo na muže a ženu z prodejny potravin v tržnici Dragon. Žalovaný hodnotil jak výpověď svědka před policií, tak obě jeho výpovědi před správcem daně a dospěl k závěru, že vykazují tyto vzájemné rozpory: Před policií svědek uvedl, že neví, kdo prodával v předmětném stánku, následně však odpověděl, že to byla žena a někdy muž – oba Vietnamci. Před policií uvedl, že telefonní kontakty na tyto osoby nemá uloženy v telefonu, a před správcem daně uvedl, že telefonní čísla na muže a ženu v roce 2015 a 2016 měl. Před správcem daně sdělil, že zboží za prodejnu st.149 přebírali muž a žena, avšak tyto si nepamatuje, nebyly to ale osoby z prodejny č. A.110, odkud muže a ženu zná. Před policií svědek sdělil, že si nepamatuje, kdo v těchto prodejnách prodává, přičemž si nepamatoval ani jejich umístění. Následně podle předložené fotografie poznal žalobkyni a vzpomněl si i na jméno. Svědek před policií sdělil, že osobě C. osobně předával zboží v garáži nebo v tržnici, na druhou stranu sdělil, že tuto osobu vůbec nezná, nikterak si ji neproověřil a současně uvedl, že tuto osobu registroval. Na dotaz správce daně, proč vzhledem k objemu odebraného zboží neměl v mobilu uložené číslo na zákazníka C., svědek odpověděl, že původně měl, ale potom změnil číslo, tak ho již neměl. Svědek dále sdělil, že C. volal vždy sám a určoval místo dodání zboží, přestože se fakticky C. od roku 2010 v České republice nezdržoval. Žalovaný uzavřel, že tři výpovědi svědka jsou vzájemně rozporné a vykazují rozpory i v rámci jedné výpovědi, a proto je měl za nevěrohodné. Žalovaný dodal, že z výpovědi svědka vyplynulo, že běžné tabákové výrobky na tržnici Dragon nevozil, že se jednalo pouze o výpomoc řidičům, kteří něco zapomněli, či zákazník zboží doobjednal později, na rozdíl od řidičů GECO N. a F., kteří na odběrné místo jezdili pravidelně i vícekrát týdně, přičemž jejich automobily disponovaly (na rozdíl od automobilu T.) GPS, kdy bylo ověřeno, že tabákové výrobky na základě daňových dokladů vystavených jak na žalobkyni, tak i na odběratele C. byly dováženy na stánek č. A.110, resp. st. 149.

103. Jelikož žalobkyně ke svědecké výpovědi svědka T. směřovala odvolací námitky, žalovaný se k jeho výpovědím vyjádřil podrobněji ještě v bodech 58 až 60 napadeného rozhodnutí: Zde žalovaný zopakoval, že výpověď svědka nebyla věrohodná, protože svědek měnil svá vyjádření a odpovídal rozporuplně i v rámci jedné výpovědi (*svědek uvedl, že zákazníky zná i včetně stánků a má uložena jejich čísla, poté uvedl, že je nezná, nebo jenom od vidění, a přestože je nezná, nosí jim za velký odběr dárky, zákazníka C. H. V. svědek nejdříve nezná, následně si přesně vzpomíná, že jej registroval, i když tento již byl ve Vietnamu, telefonní číslo na něj měl, teď již nemá, ale současně objednávky s jeho jménem vyřizuje*). Vzhledem k nevěrohodné výpovědi svědka tato nemohla vyvrátit tvrzení svědků N. a F., kteří naopak vypovídali shodně před policií i správcem daně. Výpověď T. tedy neprokázala, že tabákové výrobky pro C. nebyly dodávány na prodejnu žalobkyně, resp. kam byly dodávány. „K námitce odvolatele ohledně vedení výsledku T. T. N. PČR, a tím způsobené chaotičnosti výpovědi svědka, uvádí odvolací orgán, že vedení tohoto výsledku bylo plně v kompetenci PČR jakožto orgánu veřejné moci a není v kompetenci odvolacího orgánu se ke způsobu vedení výsledku PČR vyjadřovat. K námitce odvolatele, že chaotičnost výpovědi svědka plyne i ze způsobu vedení výsledku a kladení otázek prvostupňovým správcem daně, odvolací orgán uvádí, že s názorem odvolatele se neztotožňuje, prvostupňový správce daně kladl otázky srozumitelně, v logickém sledu a rovněž nelze konstatovat, že by se jednalo např. o otázky zavádějící, které by mohly způsobit chaotičnost výpovědi svědka.“ Protože byl překlad prováděn vlastním tlumočnickem svědka, lze předpokládat, že svědek zvolil tlumočníka, u kterého byl přesvědčen, že otázky a odpovědi bude překládat a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

interpretovat správně. Závěr znalkyně, že pisatelem některých z podpisů není žalobkyně ani její druh, nijak nezpochybňuje dodání předmětného zboží do provozovny žalobkyně, kde vykonávala ekonomickou činnost v rozhodném období pouze žalobkyně.

104. Soud se s výpověďmi svědka T., založenými ve správním spisu, seznámil a ztotožňuje se s hodnocením správce daně, že výpověď svědka T. ve vztahu k místu dodání a přebírající osobě u dodávek pro C. byla nevěrohodná z důvodu vnitřních rozporů. Předmětem výpovědi byly vzpomínky svědka T. na jeho obchodní činnost pro GECO v letech 2015 a 2016. Před policií svědek vypovídal již v polovině roku 2017 a před správcem daně až bez mála dva roky potom, v zásadě by proto měly být jeho vzpomínky spolehlivější v prvotní výpovědi před policií.
105. Šlo o následující rozpory (v závorkách je uvedeno číslo strany, kde je tvrzení svědka v protokolu o jeho výpovědi uvedeno, kdy výpověď před policejním orgánem je označena jako I a dvě další před správcem daně chronologicky jako II a III).
106. Svědek uvedl jednak, že žádné zboží zákazníkům nezaváží (6-I), ale i že někdy zboží zaváží zákazníkům sám a vypomáhá tak řidičům (12-I, 16-II). Svědek při prvotní výpovědi na policii nevěděl, kde se na tržnici nachází prodejní místo st. 149 nebo 110A, ani kdo zde prodával, prodejní místa zákazníků si nepamatoval a nezajímal se o to, kdo a kde prodává (7,8-I) – přesto v téže výpovědi uvedl, že do místa č. 149 a 110 v letech 2015 až 2017 objednávala zboží někdy žena L., někdy muž S., Vietnamci cca 30 a 37 let (8-I). Ačkoli nejprve uvedl, že toto prodejní místo nezná, upamatoval se na to, že provedl jeho blokaci na základě telefonátu jemu neznámého Vietnamce, aniž se ptal na důvod (10-I). Podle popisu předmětnou prodejnu v prvotním výsledku poznal, jen neznal její číslo, ale chodil tam již od roku 2015 s dodávkami cigaret GECO – současně uvedl, že neví, kdo tam prodává (9-I) – ovšem ve výpovědi před správcem daně si vzpomněl, že lidi z této prodejny zná (9-II).
107. Další rozpory se týkaly žalobkyně a jejího druha. Specifikované jménem, datem narození, bydlištěm je neznal (11-I), po předložení jejich fotografií uvedl, že je podle vidění zná, objednávali u něj jen přes číslo registrace telefonicky cigarety od roku 2015, prodávají v předmětné tržnici, a zavážel jim cigarety do předmětného stánku, který nebyl schopen označit číslem, upamatoval se na přezdívku L. a uvedl, že jejich telefonní číslo uložené nemá (11, 12, 13-I). V pozdější výpovědi před správcem daně uvedl, že jejich telefonní čísla v letech 2015 a 2016 uložená měl (13-II).
108. Další rozpory se týkaly osoby C. V prvotním výsledku uvedl, že podle jména ve spojitosti s tržnicí tuto osobu nezná, nepamatoval si, že by pro něj vyřizoval objednávky cigaret, nepamatoval si, že by ho registroval jako odběratele (10-I). V první výpovědi před správcem daně již svědek uvedl, že si nepamatuje si přesně, zda C. registroval sám osobně nebo kolega (10-II) a že měl jeho číslo ze začátku uložené, ale potom si vyměnil číslo, tak už ne (17-II). V třetím výsledku již svědek podrobně uvedl, že C. zná a jak proběhla jeho registrace - přinesl svědkovi kopii živnostenského listu, představil se mu, řekl mu o svém stánku a že bude objednávat po telefonu (6-III). Přitom k předložené fotografii C. při prvotním výsledku uvedl, že ho nezná ani podle vidění (12-I). Dodávky pro C. probíhaly podle svědka tak, že mu C. vždy zavolal, šlo o vietnamského muže nebo ženu, číslo na ně uložené neměl a zboží si převzali, ale svědek byl schopen vyloučit, že by se jednalo o žalobkyni nebo jejího druha. V prvotní výpovědi si svědek nepamatoval, zda zboží pro C. dodal do stánku žalobkyně (13, 14-I), v druhé výpovědi myslel, že nikdy (14-II) a ve třetí se ohledně místa předání zboží přesně nepamatoval (6-III).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

109. Rozporná byla vyjádření svědka i ohledně rozeznání podpisů na fakturách a rozvozových listech. Při prvotním výslechu nepoznal, zda jde o jeho podpisy na fakturách pro C. (13-I), poznal některé své podpisy na rozvozových listech pro C. (14-I). Na třetím výslechu již svědek rozeznal na všech rozvozových listech své podpisy i podpisy osoby, kterou registroval jako C. (8-III).
110. Závěr žalovaného, že tři výpovědi svědka jsou rozporné vzájemně i vnitřně, je proto naprosto odpovídající protokolům o výpovědích tohoto svědka. Soud se této otázce věnoval, ač nepřehlédl, že žalobkyně tímto žalobním bodem nenamítala ničeho k *hrubé* nepřiměřenosti *celkové* výši stanovené daně. Vzhledem k naléhavosti žalobní argumentace však soud považoval za vhodné deklarovat, že nezjistil, že by se správce daně závěrem o nevěrohodné výpovědi svědka T. pochybil, natožpak zásadně.
111. Ke konkrétní žalobní argumentaci uvádí soud poté, co právě vypořádal základ tohoto žalobního bodu, ve stručnosti následující: Jak bylo vyloženo výše, jednak pro zjištění správce nebylo rozhodné, zda bylo zboží *předáno žalobkyni*, nýbrž to, zda bylo dodáno do její provozovny, a dále výpověď svědka T. byla správně vyhodnocena jako nevěrohodná. Tudíž žalobní námitka, že svědek vypověděl, že žalobkyni zboží ve stánku nepředával, nemohla být důvodná. Žalobkyně se mýlí, pokud tvrdí, že daňové orgány tížilo důkazní břemeno, že zboží převzala žalobkyně nebo její druh. Jak bylo výše citováno z odůvodnění napadeného rozhodnutí, není pravdou, že by žalovaný závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka opřel o nízký počet rozvozů svědka - viz text bodu 28 napadeného rozhodnutí před podtrženou větou *Nelze proto než označit svědecké výpovědi T. T. N. provedené před správcem daně za nevěrohodné*. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že věrohodně, tedy hodné víry, že se skutečnosti udály tak, jak je popsál svědek, nepůsobí, pokud svědek v rámci jedné výpovědi jednou uvede, že si skutečnost nepamatuje a následně toto vyvrátí. Důvěryhodnost výpovědi je též zasažena, pokud svědek ve výpovědi u správce daně po téměř po dvou letech od prvotní výpovědi na policii najednou vybavuje podrobnosti událostí starších čtyř let, ač se podle jeho výpovědi nejednalo o žádné zvláštnosti jeho intenzivní obchodní činnosti. Žalobkyně připustila, že výpověď svědka byla chaotická, tedy neuspořádaná nebo zmatená, což její věrohodnost musí snižovat. K dalšímu žalobnímu tvrzení, že svědek si nepamatoval, kde je stánek, protože svědek má zákazníky v telefonu uloženy podle přezdívký a čísla stánku, soud uvádí, že svědek výslovně uvedl v prvotní výpovědi na policii (str. 7 protokolu), že si prodejní místa nepamatuje, neví, kdo zde prodává, zákazníky ani prodejce jmény nezná. Pokud žalobkyně dovodila, že je pochopitelné vzhledem k národnosti svědka, že nevypovídal pravdu, pokud uváděl, že určité skutečnosti neví, pak sama nevěrohodnost svědka potvrzuje, nikoli vyvrací. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že nejde o rozpor, pokud svědek v jedné výpovědi nejprve uvede, že zboží zákazníkům nezaváží, a na jiném místě výpovědi uvede, že zboží zaváží. Důvody závěru o nevěrohodnosti výpovědi svědka T. se míjí žalobním tvrzením, že místní šetření nevyloučilo tvrzení svědka, že zboží mohlo být dodáváno do podzemního parkoviště na tržnici. Pokud soud osvědčil jako správný závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka T., nemohly být jeho výpovědi důvodem zpochybnění pomůcek pro stanovení daně (dodávky zboží dodané do provozovny žalobkyně - faktury a rozvozové listy, výslechy svědků N., F. ad.). Jinými slovy, právě proto, že výpovědi svědka byly nevěrohodné, musely být jako pomůcka pomínuty a nemohly tedy osvědčit to, čeho se žalobkyně domáhá, tj. že tímto svědkem rozvezené zboží nebylo dáno do dispozice žalobkyně. Není pravdivé žalobní tvrzení, že podle žalovaného je závěr o dodání zboží žalobkyni podmíněn mj. podpisem žalobkyně nebo jejího druhu na rozvozovém listu (viz výše).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Žalovaný, jak je výše podrobně vyloženo, dospěl k závěru, který soud aproboval, že rozhodné pro stanovení daně v režimu pomůcek bylo osvědčení dodání zboží do stánku žalobkyně, v němž vykonávala ekonomickou činnost pouze žalobkyně. Lze konstatovat, že žalobkyně nepředložila důkazy, že dodávky do její provozovny realizovány nebyly, popřípadě být realizovány nemohly, čímž by závěry žalovaného vyvrátila či alespoň zpochybnila. Toho se však žalobkyně ani nedovolává, jen napadá výsledky hodnocení důkazů, aniž by proti nim postavila konkrétní tvrzení, tím méně důkazy.

E. Procesní vady výsledky svědků

112. Žalobkyně namítla, že svědecké výpovědi nemohly být použity jako pomůcky, protože byly zatíženy procesní vadou spočívající v tom, že byly svědkům nejdříve přečteny jejich výpovědi na policii a poté jim byl položen dotaz, zda je potvrzují.
113. Jelikož zásadní procesní vady zatěžující svědeckou výpověď by mohly založit nepoužitelnost takové pomůcky z důvodu její nezákonnosti, soud se touto námitkou věcně zabýval. Soud z protokolů o výsledku svědka T. ze dne 21. 3. 2019, N. ze dne 19. 3. 2019 a F. ze dne 15. 4. 2019 zjistil, že jim nejprve byl předložen úřední záznam o jimi podaných vysvětleních na policii a citovány pasáže jejich výpovědí před policií. Následně byli svědci správcem daně dotázáni, zda potvrzují pravdivost své výpovědi před policií, a svědci reagovali někdy jednoslovně, jindy svou odpověď rozvinuli. Popis průběhu svědeckých výpovědí žalobkyně tedy odpovídá protokolům o nich. Soud konstatuje, že svědci byli správcem dotazováni nejen na své předchozí výpovědi před policií, ale byly jim kladeny i další otázky, jejichž použitelnost pro účely pomůcky by vadou tvrzenou žalobkyní nemohla být dotčena.
114. Uvedený průběh svědeckých výpovědí nevykazuje žádnou procesní vadu. Svědci byli před svou výpovědí poučeni mj. o své povinnosti vypovídat pravdu a nic nezamlčovat a toto poučení stvrdili svým podpisem. Otázky správce daně byly zcela jasné a konkrétní – svědkům byla citována jejich výpověď před policií a byli dotázáni, zda šlo o výpověď pravdivou. Správce daně tedy postupoval řádně v souladu se zásadou bezprostřednosti, protože podle § 93 odst. 2, 3 daňového řádu použil jako důkazní prostředek protokol o svědecké výpovědi získaný v trestním řízení, provedl tuto svědeckou výpověď v rámci daňového řízení a umožnil přitom zmocněnci žalobkyně podle § 96 odst. 5 daňového řádu klást svědkovi otázky.
115. Žalobní námitka, že odkaz čl. 9 bodu 10 Metodiky GFŘ č. j. 50071/15/7100-40124-506246 na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157, zapovídá výše popsaný postup správce daně při vedení výpovědi svědka, není důvodná. Žalobkyně totiž vychází z toho, že tento postup vylučuje vznik rozporů ve svědkově výpovědi, protože *nelze objektivně očekávat, že se odchýlí od původní odpovědi*. To není pravda. Tvrzení žalobkyně, že absence rozporů ve svědeckých výpovědích byla zapříčiněna nepřípustným způsobem vedení výslechu, je pouhou spekulací. Svědci na policii vypovídali po poučení, že úmyslnou nepravdivou výpovědí se mohou dopustit trestného činu křivé výpovědi podle § 346 trestního zákoníku (srov. jejich protokoly z výslechu na policii). Svědkům bylo správcem daně předestřeno, co vypověděli v trestním řízení a pod hrozbou přestupku podle § 2 odst. 2 písm. a) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích za úmyslnou nepravdivou výpověď (srov. jejich protokoly z výslechu u správce daně) uvedli, zda svou výpověď před policií potvrzují. Ani jeden ze svědků se ve svých odpovědích neomezil bez výjimky na potvrzení původní výpovědi, ale každý z nich (viz protokoly z jejich výslechu před správcem daně) nějakou odpověď či nějaké odpovědi sami rozvedli. Podle soudu nelze a priori vycházet z toho, že svědci

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na policii nevypovídali pravdu, a měli obavu se od takové původní, nepravdivé, výpovědi před správcem daně odchýlit. Odkaz čl. 9 bodu 10 Metodiky GŘ č. j. 50071/15/7100-40124-506246 na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157, nikterak nezakazuje postup užitý správcem daně při provádění svědeckých výpovědí – soud se ztotožňuje s posouzením žalovaného této odvolací námitky v bodě 61 napadeného rozhodnutí, že z metodické pomůcky nevyplývá, že jediné a pouze v případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně a poznatky získanými z jiných řízení lze svědkovi předestřít obsah jeho předchozí výpovědi. Závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157, se netýkají provádění svědeckých výpovědí v daňovém řízení, jak žalobkyně implikuje, ale použitelnosti důkazů pořízených v jiných řízeních. Soud ještě dodává, že z protokolů o výsledku svědků před správcem daně (kromě druhé výpovědi svědka T.) nevyplývá, že by přítomný zmocněnec žalobkyně proti užitému, nyní namítanému, způsobu vedení výsledku něco namítal. Zástupce žalobkyně se zúčastnil podání svědeckých výpovědí v daňovém řízení a svědkům kladl otázky.

116. Soud nepřehlédl, že žalobkyně se vznesenou námitkou nespojovala žádné konkrétní tvrzení o zásahu do svých práv atakujícím nezákonnost napadeného rozhodnutí. Přitom vady řízení, o nichž nelze mít za to, že mohly mít vliv na zákonnost, nemohou vést ke zrušení rozhodnutí.
117. Žalobkyně dále namítla, že bylo porušeno její ústavní právo na spravedlivý proces, protože v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu nesměla klást svědku N. při jeho výsledku otázky, které směřovaly ke zjištění skutečného objemu dodávek do stánku.
118. I zde by platilo, že byly-li by zjištěny zásadní procesní vady zatěžující svědeckou výpověď, mohlo by to založit nepoužitelnost takové pomůcky z důvodu její nezákonnosti. Z protokolu o výsledku svědka N. ze dne 19. 3. 2019 soud zjistil, že poté, co bylo zmocněnci žalobkyně umožněno položit svědkovi 26 otázek, rozhodl se svědkovi předložit jednotlivé faktury za účelem zjištění, zda rozvezené zboží *převzala a zaplatila osoba, která provozuje stánek č. 110* (viz str. 14 nahoře protokolu o výsledku svědka). Poté, co svědkovi byly takto zmocněncem žalobkyně předloženy 4 faktury a ten ke každé z nich uvedl, že neví, že si nevzpomíná, správce daně obdobné dotazy k dalším fakturám nepřipustil. Jiné dotazy byly následně správcem daně připsušeny.
119. Žalobkyně netvrdila, že by uvedeným postupem správce daně zkrátil procesní práva žalobkyně s možným vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z odpovědi svědka na první čtyři totožné otázky bylo zřejmé, že z faktur se svědek není schopen upamatovat, která osoba to které fakturové zboží převzala. Předtím totiž svědek vypověděl, že dodávky byly značeny číslem stánku, že je tam předával bez toho, že by kontroloval totožnost přejímajících osob, a okolnosti předávání si konkrétněji nevybavoval (od dotazovaných událostí uplynuly tehdy 3 až 4 roky) – *svědkovi byl předtím zmocněncem žalobkyně předložen soupis faktur, následně předkládaných jednotlivě, k němuž uvedl, že není schopen jednotlivá data spojit s konkrétní vzpomínkou na určitý závoz*. Uvedl-li svědek, že si jednotlivé rozvozy nepamatuje, byly otázky k jednotlivým rozvozům vázané na jednotlivé faktury nadbytečné. Jestliže svědek opakovaně vyjádřil, že si pro odstup času již konkrétní skutečnosti z rozhodného období nevybavuje a že již vůbec si nevybavuje jednotlivé obchodní případy, v jejichž rámci prováděl závozy provozovny žalobkyně, není účelné prověřovat dalšími dotazy, zda tuto odpověď sdělí u každé jednotlivé faktury z daného období. Vypořádání obdobné námitky žalovaným v bodě 63 napadeného rozhodnutí soud tedy aprobuje.

120. Podle § 96 odst. 5 věty první daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Právo klást otázky svědkovi však není neomezené - jeho hranice vyplývají především z jeho účelu, kterým je umožnit daňovému subjektu prokázat svědeckou výpověď skutkový stav relevantní pro rozhodnutí. V rozsahu za uvedenou hranici práva daňového subjektu převáží zásada efektivního a rychlého průběhu řízení, reflektující právo na projednání věci bez zbytečných průtahů dle čl. 38 odst. 2 LZPS (srov. § 7 odst. 2 daňového řádu). Má-li totiž správce daně v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu šetřit práva a právem chráněné zájmy svědka a postupovat v souladu s § 7 odst. 2 daňového řádu tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, nesmí připustit otázky daňového subjektu, které nemohou prokázat pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
121. Namítla-li žalobkyně na str. 12 žaloby, že žalovaný v bodě 16 odůvodnění žalovaný tvrdil, že svědek i zmocněnec žalobkyně podpisem protokolu stvrdili konstatování, že by odpovědi svědka na stejné otázky byly stejné, pak soud zjistil, že žalovaný nic takového v bodě 16 napadeného rozhodnutí netvrdil (ani v jiném bodě napadeného rozhodnutí). Námitka se tudíž mýjela obsahem napadeného rozhodnutí.
122. Námitky tohoto žalobního okruhu tedy nebyly důvodné.

F. Vadné hodnocení důkazů

123. Jak soud vysvětlil výše, důvodnými mohly být jen žalobní námitky zpochybňující buď dodržení zákonných podmínek použití pomůcek, nebo přiměřenost použitých pomůcek. Jelikož byla daň stanovena podle pomůcek podle § 98 daňového řádu, nebyly podkladem rozhodnutí výsledky dokazování provedeného správcem daně podle § 92 daňového řádu. Žalobní námitky vztahující se k aplikaci tohoto zákonného ustanovení se tedy mýjely důvody napadeného rozhodnutí. Platí samozřejmě, že důkazní prostředky podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu užitě jako pomůcky musí být vyhodnoceny a ve výsledku musí odůvodňovat závěr o výši stanovené daně, avšak nejde o dokazování. Žalobní námitky směřující k tomu, že správce daně určité důkazní prostředky podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu jako pomůcky pominul, nemohly být důvodné, protože, jak soud výše vyložil, výběr zvolených pomůcek byl plně v kompetenci správce daně a jeho výběr nepodléhal odvolacímu přezkumu žalovaného, tudíž nemůže podléhat ani přezkumu soudnímu.
124. Obecná žalobní tvrzení o tom, že správce daně důkazy omezil pouze na ty, které podporovaly jeho názor, s některými důkazy se vůbec nevypořádal, nepřihlížel při hodnocení důkazů ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo, důkazy nehodnotil, a že žalovaný paušálně odmítl všechny důkazní prostředky navržené žalobkyní, vzhledem k jejich nekonkrétnosti soud vypořádává stejnou obecnou měrou tak, že uvedená pochybení nezjistil.
125. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu je odvolací orgán povinen vypořádat se v odůvodnění svého rozhodnutí se všemi důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Namítala-li žalobkyně, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože žalovaný řádně nevypořádal její odvolací námitku nedostatečného hodnocení důkazů, soud tuto vadu nepřezkoumatelnosti v případě napadeného rozhodnutí neshledal. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, jak a proč rozhodl tak, jak rozhodl, jak posoudil zjištěné právně významné skutečnosti a proč měl vznesené odvolací námitky za nedůvodné. Žalobkyně v žalobě neuvedla konkrétně, jaká její *konkrétní* odvolací námitka byla žalovaným v napadeném rozhodnutí pominuta.

Pokud žalobkyně na str. 12 žaloby uvedla, že se žalovaný měl zabývat její námitkou, že *absentovalo hodnocení důkazů prvostupňovým orgánem*, pak jde o odvolací námitku natolik obecnou, že za její dostatečné vypořádání lze považovat bod 72 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný konstatoval, že správce daně řádně hodnotil důkazní prostředky a že žalobkyně v odvolání nespecifikovala, jaké důkazní prostředky měly být správcem daně pomínuty.

126. Nedůvodnými byly i námitky žalobkyně, že dokazování bylo provedeno správcem daně vadně, protože byla chybně posouzena otázka nositele důkazního břemene. Daň byla totiž žalobkyni stanovena pomůckami, kdy naplnění podmínek § 98 odst. 1 daňového řádu bylo vyloženo při vypořádání okruhu žalobních námitek A. Pouze ve vztahu posouzení splnění podmínek § 98 odst. 1 daňového řádu tedy přicházelo v úvahu hodnocení, zda žalobkyně *nesplnila při dokazování jí uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností*. Byl-li však správcem daně užit ke stanovení daně jako pomůcka důkazní prostředek, pak nemělo pražádný význam, kdo důkazní prostředek navrhl, kdo ho předložil a koho tížilo důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, kterou měl důkazní prostředek osvědčit. Není tedy pravdivé žalobní tvrzení, že jako pomůcku nelze užít důkazní prostředek, který se vztahoval k tvrzení, které měl prokázat správce daně. Soud znovu shrnuje, že v projednávané věci byla daň stanovena podle pomůcek, kdy v takovém řízení nelze o přechodu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem vůbec uvažovat. Stejně tak se nelze domnívat, že v případě stanovení daně pomůckami je to správce daně, kdo nese důkazní břemeno ohledně výše stanovené daně. Důkazní břemeno je totiž spojeno s dokazováním, které v případě stanovení daně pomůckami neprobíhá. Je tomu tak proto, že daň stanovená podle pomůcek je toliko kvalifikovaným odhadem na základě zákonem upravených podkladů (pomůcek).
127. Dále žalobkyně namítla, že v bodě 77 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že po žalobkyni daňové orgány nepožadovaly prokázání skutečností, které netvrdila, přestože k tomu došlo bodem 1 výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 10. 9. 2018, č. j. 851137/18/2405-60563-403378, a bodem 55 napadeného rozhodnutí.
128. Soud ověřil, že v bodě 77 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně shromáždil důkazní prostředky, zakládající vážné a důvodné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v evidenci žalobkyně pro účely DPH – šlo nejen o zjištění ve vztahu k dodávkám zboží znějícím na C., ale i k dodávkám společnosti GECO znějícím na žalobkyni. Uvedenou výzvou pak přenesl správce daně na žalobkyni důkazní břemeno ve vztahu k tam specifikovaným pochybnostem (Tím je vyvrácena i žalobní námitka na str. 13 žaloby, že daňové orgány neodůvodnily, proč mělo důkazní břemeno přejít na žalobkyni.). Jelikož žalobkyně v evidenci uvedla určité údaje a vznikly o jejich správnosti a úplnosti odůvodněné pochybnosti, požadoval tyto údaje správce daně prokázat. Žalovaný závěrem tohoto bodu napadeného rozhodnutí shrnul: „*Odvolací orgán tak má za to, že prvostupňový správce daně nepožadoval po odvolateli prokázání jiných skutečností, než těch, které tvrdil.*“ Soud se uvedené posouzení žalovaného aprobuje. Správce daně prokázal existenci vážných pochybností o správnosti a úplnosti údajů uvedených v evidenci žalobkyně pro účely DPH ve vztahu ke kontrolovaných zdaňovacím obdobím (tedy o údajích tvrzených žalobkyní). Proto správce daně žádal po žalobkyni správnost a úplnost těchto údajů prokázat. K žádnému pochybení na straně správce daně tudíž nedošlo.
129. Obdobné platí i pro namítaný bod 55 napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný vysvětlil, že správce daně žalobkyni přiřadil veškeré tabákové výrobky dodané dle daňových dokladů

od GECHO (v ČR nepřítomnému) C., které byly dodány do stánku st. 149 (A.110), v němž vykonávala ekonomickou činnost výlučně žalobkyně. Žalovaný dodal: „Je třeba rovněž uvést, že odvolatel rozporuje dodání zboží na prodejnu odvolatele, nicméně sám nepředložil žádný důkazní prostředek svědčící o tom, že dané zboží bylo dodáno jinému subjektu, případně jakému.“ Je tedy zřejmé, že zde žalovaný žalobkyni nevytýkal, že neprokázala něco, co netvrdila – žalovaný jen konstatoval, že dodáním zboží do stánku žalobkyně došlo k dodání zboží žalobkyni. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně mohla tento logický závěr zpochybňovat, ale musela by tvrdit a osvědčit skutečnosti tento závěr vyvracející – např. že ve stánku prodával zboží (i) jiný subjekt než ona sama.

G. Srovnatelný daňový subjekt

130. V tomto žalobním bodu se žalobkyně domáhala použití pomůcky, kterou správce daně ke stanovení daně neaplikoval, a to pomůcky podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu spočívající v porovnání se srovnatelným daňovým subjektem DANG KIM s. r. o. Jak však soud výše vysvětlil, důvodnou nemůže být žalobní námitka směřující k vadám výběru pomůcek. Taková námitka se mívá předmětem odvolacího přezkumu žalovaného podle § 114 odst. 4 daňového řádu, a tudíž nemůže vést k závěru soudu o nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného. Výběr zvolených pomůcek byl plně v kompetenci správce daně a žalobní námitku směřující do něj musel tedy soud posoudit jako nedůvodnou.
131. Žalobkyně mohla namítat, že konkrétním vyhodnocením zvolených pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, nepřislušela jí však námitka, že jinou pomůckou by mohla být daň stanovena spolehlivěji – odhadnuta přesněji. Proto veškerá žalobní argumentace, vztahující se k tomu, proč byl třetí subjekt ke srovnání vhodný (provozování téhož stánku v pozdější době za stejných podmínek a za snadno zjistitelné ceny téhož zboží – bezvýznamnost personálního propojení s žalobkyní), nebyla relevantní pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Z téhož důvodu byla mimoběžná i žalobní námitka, že žalobkyni netížilo důkazní břemeno, pokud jde o prokázání srovnatelnosti subjektu s jejím podnikáním. Soud tedy aprobejuje závěr žalovaného v bodě 52 napadeného rozhodnutí, že „[U]st. § 98 odst. 3 daňového řádu přitom nestanoví taxativní výčet pomůcek, jež je správce daně povinen použít, nýbrž demonstrativní výčet pomůcek, jež je správce daně oprávněn použít. Správce daně tedy není povinen ve všech případech aplikovat pomůcku dle ust. § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu v podobě porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Není tedy vadou zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně, pokud taková pomůcka není správcem daně aplikována.“ Obiter dictum soud dodává, že se ztotožňuje s posouzením žalovaného v bodě 53 napadeného rozhodnutí, že DANG KIM s. r. o. nebyl vhodný ke srovnání s žalobkyní, zejména protože v předmětných zdaňovacích obdobích nepodnikal (nejde tedy o stejné podmínky podnikání) a jde o daňový subjekt personálně propojený s žalobkyní.
132. Soud dospěl ke svému rozhodnutí jen na základě obsahu správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Důkaz výkazem zisků a ztrát společnosti DANG KIM s. r. o., navrženým žalobkyní na str. 22 žaloby, soud neprovedl, neboť soud dospěl k závěru, jak je výše uvedeno, že správce daně nepochybil tím, že neprovedl porovnání s tímto subjektem.
133. Soud si byl vědom toho, že zdejší soud rozhodl ve věci žalobkyně rozsudkem ze dne 29. 4. 2022, č. j. 77 Af 11/2021-123, v řízení ohledně stejného plnění v rámci doměření daně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

z příjmů fyzických osob. V právě specifikovaném rozsudku zdejší soud dospěl ke stejným závěrům ve vztahu k obdobným žalobním námitkám žalobkyně.

134. Soud tedy neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VI.

Náklady řízení

135. Výrokem II tohoto rozsudku soud žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně ve věci neměla úspěch (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario) a žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ani se jich nedomáhal (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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

Plzeň 22. června 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.

předseda senátu