



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **TRANACO, s.r.o.**, IČO: 28716817,
sídlem Hřensko 159, 407 17 Hřensko,
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, č. j. 890/18/5300-21444-700333,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, č. j. 890/18/5300-21444-700333, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 10. 2016, č. j. 2119537/16/2503-50521-505854, č. j. 2119559/16/2503-50521-505854, č. j. 2119571/16/2503-50521-505854, č. j. 2119588/16/2503-50521-505854, č. j. 2119616/16/2503-50521-505854, č. j. 2119639/16/2503-50521-505854, č. j. 2119650/16/2503-50521-505854, č. j. 2119661/16/2503-50521-505854, č. j. 2119703/16/2503-50521-505854, č. j. 2119723/16/2503-50521-505854, č. j. 2119735/16/2503-50521-505854 a č. j. 2119757/16/2503-50521-505854, jimiž byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobkyni dle pomůcek doměřena DPH za měsíce leden až prosinec roku 2014 a současně jí byla za jednotlivé měsíce uložena i zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve obsáhle shrnula průběh daňového řízení před správcem daně a následně v odvolacím řízení před žalovaným. Namítla, že dotčené dodatečné platební výměry vydané správcem daně považuje za nezákonné (resp. nepřezkoumatelné), neboť neobsahují odůvodnění v souladu s § 102 odst. 2 daňového řádu. Stanovil-li totiž správce daně daňové povinnosti za použití pomůcek dle § 98 daňového řádu, poté svá rozhodnutí musel i odůvodnit. Postup žalovaného pak byl v kontextu shora popsaného deficitu v rozporu s § 114 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu.
3. V další námitce žalobkyně poukázala na to, že v projednávané věci nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, neboť při náhradním způsobu stanovení daně (tj. za použití pomůcek) tento způsob nemohl být výlučným výsledkem daňové kontroly.
4. Žalovaný se poté nevypořádal s doplněnou odvolací námitkou, že zpráva o daňové kontrole je institutem důkazního řízení, a proto je z ní stanovení pomůcek vyloučeno. Zpráva o daňové kontrole tak byla v řešeném případě dle žalobkyně získána v rozporu s daňovým řádem a nebylo ji možné použít. Jednalo se tedy o obcházení zákona, aby nemusela být předmětná rozhodnutí správce daně odůvodněna. I v tomto směru je tak napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
5. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný v odvolacím řízení postupoval v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, když ke stanovení dani dle pomůcek prováděl dokazování (mj. žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy). Napadené rozhodnutí tak trpí vadou, neboť při stanovení daně podle pomůcek nelze v odvolacím řízení provádět dokazování, nýbrž se toliko zkoumá dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.
6. Napadené rozhodnutí je dle žalobkyně též vnitřně rozporné a tudíž nezákonné, jelikož žalovaný na jedné straně uvedl, že výsledky svědka V. Ch. (obchodního zástupce JAS ČR, a.s.) a svědka Ing. J. V. (statutárního ředitele JAS ČR, a.s.), výstupy ze systému GPS a kniha jízd JAS ČR, a.s. (pozn. soudu – aktuálně GGT CZ, a.s.), jednoznačně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nepotvrzovaly, že zboží dodané řidičem JAS ČR, a.s., převzal některý ze členů sdružení TRANACO, ačkoliv na druhé straně konstatoval, že důkazní prostředky svědčily o tom, že zboží bylo dodáno do prodejny žalobkyně. Žalovaný také zmínil, že se nebude vyjadřovat k námitkám žalobkyně stran faktur JAS ČR, a.s., neboť byla předmětná daň stanovena dle pomůcek, tj. nikoliv dokazováním, ač na druhé straně tvrdil, že nadepsané svědecké výpovědi byly osvědčeny jako jeden z důkazů. Žalovaný také na jedné straně tvrdil, že důkazní prostředky (mj. shora uvedené svědecké výpovědi) jednoznačně nepotvrzovaly převzetí zboží žalobkyní, ač na straně druhé označil námitku žalobkyně týkající se chybného hodnocení důkazních prostředků za nerelevantní.

7. V návaznosti na shora uvedené žalobkyně dále namítla, že žalovaný vzal v řešeném případě za skutkový základ faktury JAS ČR, a.s., které však svědek Ch. (obchodní zástupce JAS ČR, a.s.) nebyl schopen ztotožnit s tím, co bylo údajně odběrateli předáváno – tj. toliko ústřížky faktur, když samotné faktury odvezl zpět na sklad. Jmenovaný svědek též dne 26. 8. 2015 před správcem daně podle fotografie identifikované osoby nepotvrdil dodání zboží, ač dne 28. 5. 2015 při rekognici osob dle fotografií před policejním orgánem měl identifikovat osobu, které zboží předával, přičemž protokol o rekognici měl správce daně od policejního orgánu získat až dne 9. 3. 2017. Správce daně si přitom předmětný protokol opatřil až po vydání dodatečných platebních výměrů ve věci, ačkoliv fotografie, které použil při výslechu svědka Ch., zjevně nebyly z jeho zdroje.
8. Žalobkyně také namítla, že faktury JAS ČR, a.s., nebylo možno použít jako důkazní prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, neboť byly získány v jiném zdaňovacím období. Rovněž tak nemohly být užity ani jako pomůcka, a to pro rozpor s § 98 odst. 3 téhož zákona. Zároveň se nejednalo o autentické faktury z roku 2014, jelikož byly vytištěny až následně.
9. Závěrem pak žalobkyně shrnula, že ve věci nebyly splněny zákonné předpoklady pro správcem daně zvolený postup stanovit DPH dle pomůcek (§ 98 daňového řádu), když žalobkyně neměla unést důkazní břemeno. Žalobkyně totiž nijak netvrdila, že měla odebrat zboží dle faktur předložených správcem daně na odběratelku T. T. T. od dodavatele JAS ČR, a.s., v celkové výši 30 891 578,65 Kč, a proto žádné důkazní prostředky nenavrhovala, přičemž ani neměla povinnost je navrhnout.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobkyně ve věci. Žalovaný poté nesouhlasil s námitkou žalobkyně, podle které v platebních výměrech správce daně absentuje odůvodnění, neboť dle § 147 odst. 4 daňového řádu platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, což byl i případ nyní projednávané věci. Žalovavý rovněž nesouhlasil s názorem žalobkyně, že na základě výsledku daňové kontroly nebylo možno stanovit daň podle pomůcek, neboť uvedené instituty nelze zaměňovat. Daňová kontrola je podle žalovaného postup, na základě jehož výsledku stanoví správce daně daň, a to buď dokazováním, nebo podle pomůcek. Správce daně přitom ve výroku dodatečných platebních výměrů odkaz na § 98 daňového řádu výslovně uvedl s tím, že se vyměruje daň stanovená podle pomůcek.

11. Dále žalovaný uvedl, že ve věci postupoval plně ve smyslu § 114 daňového řádu, přičemž byl povinen zvážit i kvalitu pomůcek, tedy zda použité pomůcky byly adekvátní. V daném případě žalovanému o kvalitě použitých pomůcek, a to daňových dokladů od Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

JAS ČR, a.s., vznikly pochybnosti. Žalovaný proto správci daně uložil dle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnění odvolacího řízení tak, aby bylo možné předmětné daňové doklady považovat za adekvátní pomůcku a konstatovat, že základ daně a výše daně byly dle pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě. V uvedeném postupu žalovaného tak nelze spatřovat zmatečnost.

12. K námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí trpí vnitřními rozpory, žalovaný uvedl, že tvrzení obsažená v napadeném rozhodnutí si neodporují, ale doplňují se a tvoří logický celek, z něhož zcela jasně vyplývají závěry v napadeném rozhodnutí učiněné.

13. Pokud žalobkyně dále zpochybňovala prostředky, které byly užity jako pomůcky, odkázal žalovaný na § 98 odst. 3 daňového řádu, který obsahuje jejich demonstrativní výčet. Nezpochybil přitom, že pomůcky musí být shodně jako důkazy získány v souladu se zákonem, je však zcela na úvaze správce daně, které pomůcky zvolí, pokud prostřednictvím nich bude možné určované skutečnosti zjistit dostatečně přesně. Faktury od JAS ČR, a.s., pak bylo možné použít jako důkazní prostředek i jako pomůcky, neboť pomůckami mohou být dle nadepsaného ustanovení důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, přičemž předmětné faktury byly ve věci získány zákonným způsobem na základě výzvy k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 daňového řádu.

14. Žalovaný dále uvedl, že v posuzovaném případě správce daně ke stanovení daně dle pomůcek přistoupil až po provedeném důkazním řízení, kdy žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost, v důsledku čehož nebylo možné daň stanovit dokazováním. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve svých evidencích pro daňové účely neevidovala veškerá přijatá zdanitelná plnění a na ně navazující případná uskutečněná zdanitelná plnění, nebyl správce daně schopen ověřit skutečnou výši těchto plnění a další skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, a tím stanovit daň dokazováním dle § 92 daňového řádu. K podmínce dostatečné spolehlivosti pomůcek poté žalovaný zopakoval, že správce daně vycházel z podkladů, které zjistil a ověřil, jak plyne ze spisové dokumentace ve věci.

Ústní jednání

15. Při jednání soudu dne 29. 11. 2022 žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce setrvala na podané žalobě, přičemž uvedla, že žalovaný ve věci prováděl dokazování, když nerespektoval § 114 odst. 4 daňového řádu, ale postupoval dle § 115 odst. 1 a 2 téhož zákona, a tudíž se dopustil vady řízení mající za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Dále žalobkyně k obsahu výpovědi svědka Ing. J. V. (statutárního ředitele JAS ČR, a.s.) uvedla, že se jednalo o tzv. svědectví z doslechu. Současně upozornila na rozpory plynoucí z obsahu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 21/2022-31, stran hodnocení svědeckých výpovědí Ing. J. V. aj. Ch. (obchodního zástupce JAS ČR, a.s.), jakož i záznamu z GPS vozidla V. Ch., v projednávaném případě. Žalobkyně tak zdůraznila nesprávnost hodnocení skutkového stavu předmětné věci Nejvyšším správním soudem.
16. V rámci téhož jednání pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dosavadní vyjádření žalovaného v posuzovaném případě, přičemž navrhla žalobu zamítnout pro nedůvodnost. Zároveň upozornila na to, že podmínky pro stanovení předmětné daně dle pomůcek byly splněny.

Posouzení věci soudem

17. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jen „s. ř. s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Soud zároveň konstatuje, že ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 11. 1. 2022, č. j. 15 Af 21/2018-65, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť shledal, že závěry o skutkovém stavu, na základě kterého daňové orgány dovodily prokázání odebrání zboží od JAS ČR, a.s., žalobkyní, nemají oporu ve správním spisu. Ke kasační stížnosti žalovaného však byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 21/2022-31, nadepsaný rozsudek zdejšího soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž v rámci hodnocení skutečností plynoucích z obsahu spisové dokumentace (zejména z daňových dokladů vystavených JAS ČR, a.s., v roce 2014 vůči subjektu Z. T. T., z výpovědi jednatele JAS ČR, a.s., Ing. J. V., z výpovědi V. Ch., obchodního zástupce JAS ČR, a.s., z doplnění dokazování obsahem trestního spisu v trestních řízeních vedených proti T. T. T. a Q. Ch. T. a ze záznamu z GPS vozidla V. Ch.) shledal, že žalovaný v předmětném daňovém řízení předestřel ucelený soubor nepřímých důkazů, na jejichž základě není důvod pochybovat o skutečnosti, že zboží bylo dodáváno do provozovny žalobkyně a přebíral je jednatel žalobkyně. Tyto důkazy tedy dle Nejvyššího správního soudu ve vzájemné souvislosti hovoří vcelku jednoznačně, a závěr žalovaného je tedy v řešeném případě dostatečně spolehlivý. Žalovaný tak prokázal dodání zboží žalobkyni na základě faktur vystavených JAS ČR, a.s., v roce 2014 pro osobu T. T. T. Podle Nejvyššího správního soudu tudíž zdejší soud v nadepsaném rozsudku hodnotil skutkový stav věci nesprávně, přičemž je aktuálně jeho úkolem posoudit, zda žalovaný dodržel předepsaný způsob pro stanovení daně žalobkyni, a to s ohledem na skutečnosti prokázané v dotčeném daňovém řízení.
20. K tomu soud podotýká, že je v řízení podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým ve výše odkazovaném rozsudku.
21. V logice uspořádání uplatněných žalobních bodů soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti části žalobní argumentace, kterou žalobkyně značně obecně vytknula nepřezkoumatelnost dotčených dodatečných platebních výměrů správce daně a napadeného rozhodnutí žalovaného. Dle žalobkyně totiž předmětné dodatečné platební výměry neobsahují odůvodnění, přičemž náhradní způsob stanovení daně - tj. za použití pomůcek, nemohl být výlučným výsledkem daňové kontroly, jelikož je zpráva o daňové kontrole institutem důkazního řízení.
22. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu, dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popř. výsledků postupu k odstranění pochybností, považuje se za

odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popř. protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

23. Dle § 98 odst. 1 téhož zákona, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

24. V návaznosti na shora uvedené soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 9 Afs 170/2019-31, v němž bylo k obdobně uplatněné námitce konstatováno, že „...*vypočtení daně podle pomůcek může být součástí zprávy o daňové kontrole, a tedy výsledkem daňové kontroly. V takovém případě je u dodatečného platebního výměru, kterým je daň stanovena podle § 147 odst. 1 daňového řádu, splněna podmínka odst. 4 tohoto ustanovení, tedy že ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Dodatečný platební výměr tak nemusí být odůvodněn za předpokladu, že dostatečné odůvodnění obsahuje již zpráva o daňové kontrole. Z ní musí být zřejmé jak skutkové, tak právní předpoklady, z nichž správce daně vycházel při hodnocení konkrétní skutkové podstaty a při jejím podřazení pod určité ustanovení zákona, musí obsahovat důvody výroku a stanovisko správce daně k návrhům a námitkám uplatněným daňovým subjektem. (...) Nejvyšší správní soud se dále ztotožňuje s názorem městského soudu i žalovaného, že ze znění § 147 odst. 4 daňového řádu nevyplývá, jakým způsobem musí být daň stanovena. Jedinou jeho podmínkou je, aby byla stanovena jen a pouze na základě výsledku daňové kontroly. Daň se přitom zpravidla stanovuje na základě dokazování, ale při splnění zákonných podmínek i podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Z toho pak vyplývá, že pro posouzení splnění podmínky § 147 odst. 4 daňového řádu je klíčový obsah zprávy o daňové kontrole jako výsledku daňové kontroly. Pokud správce daně, po učinění závěru o nemožnosti stanovení daně dokazováním, vybere pomůcky a podle nich ve zprávě o daňové kontrole vypočte daň, bude tato daň následně stanovena v dodatečném platebním výměru výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Tím je splněna podmínka § 147 odst. 4 daňového řádu. Námitka stěžovatele o opaku podmínek v § 98 odst. 1 daňového řádu a § 147 odst. 4 téhož předpisu tak není důvodná.*“

25. Soud pak nemá v nyní projednávané věci důvodu se od shora citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu jakkoliv odchylovat, přičemž v daném ohledu z obsahu zprávy o daňové kontrole ověřil, že tato uvedené podmínky splňuje. Z hlediska přezkoumatelnosti totiž lze z dotčené zprávy o daňové kontrole nepochybně vysledovat úsudek správce daně, který srozumitelně zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů a na základě jakých ustanovení zákona daný případ řešil. Obecně lze přitom uvést, že § 147 daňového řádu je speciální ve vztahu k § 102 téhož zákona, který upravuje náležitosti rozhodnutí správce daně a v odstavci 2 stanoví, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Správce daně a žalovaný proto nepochybili, pokud za odůvodnění ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu považovali zprávu o daňové kontrole, neboť toto zákonné ustanovení dopadá právě na samotné stanovení daně, a nijak tedy nevylučuje jeho užití při jiném způsobu stanovení daně – v daném případě podle pomůcek. Soud proto shledal zákonným postup správce daně a žalovaného podle § 147 odst. 4 daňového řádu i v případě, že se jednalo o stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 téhož zákona. Z uvedených důvodů tudíž soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně o specialitě § 98 k § 85 daňového řádu, jelikož pro tento závěr daňový řád neskýtá žádný podklad (srov. již shora odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 170/2019-31).

26. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu dále platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Dle odstavce 3 téhož ustanovení, vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří. Z odstavce 4 nadepsaného ustanovení plyne, že směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
27. Z § 116 odst. 2 daňového řádu se současně podává, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
28. Soud poté s odkazem na žalobní argumentaci směřující k samotnému odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění daňový orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých faktů bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, nebo ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25).
29. Zároveň je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
30. Úkolem odvolacího orgánu je přitom přezkoumat soulad napadeného rozhodnutí a předcházejícího řízení s právními předpisy v rozsahu účastníkem uplatněných námitek, byť jimi není zcela vázán.
31. V kontextu výše uvedených judikturních závěrů tak soud hodnotil právě i obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V této části je třeba předně uvést, že text odůvodnění napadeného rozhodnutí je seznatelně koncipován do několika logických celků. Úvodem v něm žalovaný shrnul zjištěný skutkový stav a odvolací námitky uplatněné žalobkyní, následně vymezil, jaká konkrétní ustanovení právních předpisů na danou věc aplikoval, aby se poté věnoval již jednotlivým odvolacím námitkám. V rámci jejich vypořádání poté žalovaný uvedl srozumitelné úvahy, pro které považoval postup správce daně za souladný se zákonem, a naopak argumenty žalobkyně za nepřiléhavé. Vypořádání jednotlivých námitek tak lze považovat za řádně vnitřně strukturované, opírající se o úvahy žalovaného, včetně odkazů na soudní judikaturu. Na základě těchto okolností je proto zřejmé, že žalovaný v obecné rovině své povinnosti odvolacího orgánu dostál. Konkrétně se pak žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval i dříve rekapitulovanou námitkou žalobkyně, že zpráva o daňové kontrole je institutem

důkazního řízení – na str. 21 a 22 napadeného rozhodnutí, když bylo v návaznosti na předcházející části odůvodnění jasným způsobem popsáno, proč žalovaný nepřisvědčil námitce týkající se nezákonnosti zprávy o daňové kontrole ve věci. V projednávaném případě tak dle hodnocení soudu lze z hlediska přezkoumatelnosti vysledovat úsudek žalovaného, který v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů a na základě jakých konkrétních okolností a ustanovení zákona daný případ řešil.

32. Skutečnost, že žalobkyně se závěry žalovaného nesouhlasí, přitom nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost. Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak podrobně by jí mělo být správní rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 7 As 122/2020-20).
33. Pokud se jedná o námitku žalobkyně, že žalovaný v odvolacím řízení postupoval v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, když ke stanovení dani dle pomůcek prováděl dokazování, zdejší soud předně zdůrazňuje, že kombinace stanovení daně na základě pomůcek a dokazováním je nepřípustná (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87, nebo ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44). Dotčené dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí přitom ve výroku výslovně uvádí, že daň byla doměřena podle pomůcek, což ovšem samo o sobě nevylučuje, že v rozporu s touto deklarací bylo fakticky prováděno dokazování.
34. Ze správního spisu se v tomto ohledu podává, že žalovaný uložil správci daně doplnit řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Současně však žalovaný konstatoval, že *„[s]měřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek (viz ust. § 114 odst. 4 daňového řádu). (...) V daném případě, vzhledem ke skutečnostem uvedeným v bodech [5] až [7], má odvolací orgán pochybnosti ohledně kvality, resp. adekvátnosti použitých pomůcek, konkrétně daňových dokladů zjištěných od obchodní korporace JAS ČR vystavených pro odběratele T. T. T. Z úředního záznamu č. j. 1745587/169/2503-60562-506871 ze dne 21. 7. 2016 vyplynulo, že prvostupňový správce daně využil jako pomůcku při stanovení daně daňové doklady od obchodní společnosti JAS ČR, neboť měl za prokázané, že zboží bylo ve skutečnosti dodáno sdružení TRANACO. Dle odvolacího orgánu daňové doklady vystavené pro odběratele T. T. T. a provedené svědecké výpovědi však jednoznačně neprokazují, že skutečně došlo k převzetí předmětného zboží některým účastníkem sdružení. Vzhledem k výše uvedenému shledal odvolací orgán důvody pro doplnění skutkového stavu tak, aby bylo možné předmětné faktury za adekvátní pomůcku považovat a konstatovat, že daňový základ a výše daně byly pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě.“* Správce daně měl tedy konkrétně provést výslech osoby T. T. T.; vyhodnotit obsah svědecké výpovědi V. Ch.; ověřit, jaké další subjekty provozovaly v roce 2014 obchodní činnost na adrese X; a ověřit, co se v roce 2014 nacházelo na adrese X. Následně žalovaný přípisem ze dne 28. 11. 2017 seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, přičemž odkázal na § 115 odst. 2 daňového řádu. Současně však konstatoval, že *„lze dle odvolacího orgánu uzavřít, že zjištění prvostupňového správce daně učiněná v rámci daňové kontroly a v odvolacím řízení doplněná o další skutečnosti neodstranila pochybnosti o správné výši uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných odvolatelem a potvrdila oprávněnost následného stanovení daně podle pomůcek u odvolatele.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Stejně tak nezpochybnila důkazní prostředky (daňové doklady vystavené obchodní korporací JAS ČR, svědecká výpověď J. V., svědecká výpověď V. Ch., kniha jízd a výstupy ze systému GPS vozidla JAS ČR), ze kterých prvostupňový správce daně vycházel, a které použil při konstrukci pomůcek v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu.“

35. V souvislosti se shora popsányi okolnostmi projednávaného případu zdejší soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28, v němž bylo formou právní věty vysloveno, že „[p]ovinností odvolacího orgánu je seznámit daňový subjekt s pomůckou obstaranou v rámci odvolacího řízení a umožnit mu se k ní vyjádřit“ (srov. též nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, a ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 105/2005-81, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, a ze dne 13. 8. 2008, č. j. 2 Afs 12/2008-164). Zároveň bylo v odůvodnění výše citovaného rozsudku konstatováno, že „[d]aňový subjekt se sice neúčastní procesu stanovování daně podle pomůcek, ale může následně uplatnit námitky proti kvalitě použitých pomůcek, tj. zda byly adekvátní, resp. proti správnosti jejich hodnocení, od čehož se odvíjí spolehlivost stanovení daně. Aby však daňový subjekt mohl tyto námitky proti pomůckám uplatnit, musí s nimi být seznámen. I proto je v judikatuře zdůrazněno, že daňový subjekt má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, neboť jen tak je mu reálně umožněno se proti nim bránit. (...) směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je povinností odvolacího orgánu zabývat se dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřeností použitých pomůcek. Právní úprava tedy ukládá odvolacímu orgánu povinnost zkoumat přiměřenost použitých pomůcek. A contrario právní úprava umožňuje, aby daňový subjekt uplatňoval námitky, ve kterých bude zpochybňovat přiměřenost použitých pomůcek, což připouští i judikatura, která dovodila rovněž možnost uplatnění dalších námitek.“ Odkázat je možno i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, v němž bylo uvedeno, že „[o]dvolací orgán se tedy nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (...), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).“
36. V souvislosti s předmětnou námitkou lze tedy vyslovit závěr, že žalovaný byl nejen oprávněn, ale i povinen seznámit žalobkyni s novými, v rámci odvolacího řízení učiněnými, zjištěními stran kvality, resp. adekvátnosti, použitých pomůcek (zde konkrétně daňových dokladů od JAS ČR, a.s.). Žalovaný sice pochybil, jestliže v přípisu ze dne 28. 11. 2017 žalobkyni informoval o zjištěných skutečnostech, přičemž se opíral o § 115 odst. 2 daňového řádu, nicméně toto jeho formální pochybení nevykazovalo takovou míru intenzity, která by měla vliv na samotnou zákonnost napadeného rozhodnutí. Z obsahu uvedeného přípisu je totiž zcela evidentní záměr žalovaného seznámit žalobkyni se zjištěními, která se přímo vztahovala k pomůckám opatřeným v průběhu daného řízení (srov. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2020, č. j. 5 Af 6/2017-51, a ze dne 24. 6. 2020, č. j. 5 Af 8/2017-42). Nutno přitom zmínit, že pomůckou mohou být jakékoliv poznatky a postupy, které slouží ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, mají racionální povahu a v reálně dostupné míře usilují o přesnost jimi určovaných skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006 č. j. 2 Afs 207/2005-55). Ani tuto námitku tedy zdejší soud neshledal za důvodnou.
37. Co se pak týče části žalobní argumentace stran hodnocení výsledků svědka V. Ch. (obchodního zástupce JAS ČR, a.s.) a svědka Ing. J. V. (statutárního ředitele JAS ČR, a.s.), Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výstupů ze systému GPS, knihy jízd JAS ČR, a.s. (pozn. soudu – aktuálně GGT CZ, a.s.), a faktur vydaných JAS ČR, a.s., v roce 2014 vůči odběrateli T. T. T., soud na tomto místě ve stručnosti opětovně zdůrazňuje komplexní závěry vyslovené v projednávané věci Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 7 Afs 21/2022-31. V daném případě tak soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu neshledal důvodným žalobní tvrzení týkající se nezákonnosti a vnitřní rozpornosti odůvodnění napadeného rozhodnutí v části posouzení daňovými orgány učiněných zjištění o skutkovém stavu věci.

38. V návaznosti na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu je pak třeba vyhodnotit nedůvodnou i námitku žalobkyně ohledně nemožnosti použití faktur od společnosti JAS ČR, a.s., jakožto pomůcek, resp. že tyto daňové doklady nebylo možno v daňovém řízení použít ani jako důkazní prostředky. K blíže neupřesněnému tvrzení, že dotčené daňové doklady byly získány v jiném zdaňovacím období, totiž soud konstatuje, že se jednalo o faktury vydané JAS ČR, a.s., v průběhu roku 2014, přičemž žalobkyni byla v předmětné věci doměřena DPH dle pomůcek právě za měsíce leden až prosinec roku 2014. Dle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Předmětné daňové doklady od JAS ČR, a.s., přitom byly ve věci získány na základě výzvy k poskytnutí informací ve smyslu § 57 odst. 1 daňového řádu (ostatně s tímto byla žalobkyně v průběhu daňového řízení seznámena, přičemž se k daným fakturám též opakovaně vyjadřovala), a tedy způsobem odpovídajícím § 93 daňového řádu, když na tomto hodnocení nic nemění ani fakt, že byly z účetního systému JAS ČR, a.s., správci daně (fakticky) vytištěny a předány až v roce 2015. Tato skutečnost pak bez dalšího rovněž nic nemění na samotné autenticitě takto vytištěných a získaných daňových dokladů. Vzhledem k tomu, že pomůckami mohou být podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, bylo za ve věci vyvstalé situace dále možno předmětné faktury jako pomůcky použít. Nutno přitom doplnit, že přípustné pomůcky pro stanovení daně jsou vymezeny velmi široce, jelikož jejich výčet v § 98 odst. 3 daňového řádu je pouze demonstrativní (tj. neuzavřený). Pomůckou tak může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, nebo ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42).
39. Jedná-li se dále o posouzení značně obecně uplatněné námitky, že ve věci nebyly splněny zákonné předpoklady pro správcem daně zvolený postup stanovit DPH dle pomůcek, když žalobkyně neměla unést důkazní břemeno, přičemž však tato netvrdila, že měla odebrat zboží dle faktur předložených správcem daně od dodavatele JAS ČR, a.s., v celkové výši 30 891 578,65 Kč, a proto žádné důkazní prostředky nenavrhovala a ani neměla povinnost je navrhopvat, pak ani tuto žalobní argumentaci soud neshledal důvodnou.
40. Dle § 98 odst. 1 věta první daňového řádu platí, 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.
41. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky [srov. např. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem]. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

42. Dospěje-li poté správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, či ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44).
43. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek přitom musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) žalobkyně nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této její součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 2 Afs 186/2015-43, nebo ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). Odvolací orgán se současně nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1 a 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i spolehlivost (kvalitu) pomůcek ve vztahu k dané věci.
44. Vycházejí ze shora uvedeného se zdejší soud nejprve zabýval neúplností evidence pro účely DPH (dále též „evidence“) žalobkyně. Nutno přitom zmínit, že daňový subjekt splní povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předloží, prokáže-li tato tvrzení svou evidencí, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je jeho evidence nevěrohodná, neúplná, neprůkazná nebo nesprávná (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Ne každá chyba a nedostatek evidence bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností evidence, byť na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o skutečných zdanitelných plněních (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44). Správce daně je tedy povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předloženou evidenci jako neúplnou či nevěrohodnou. Jen tak totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. Unese-li správce daně důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedené evidence se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu evidence se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.
45. Podle § 100 odst. 1 zákona o DPH, platilo, že plátce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH platilo, že plátce je povinen vést v evidenci pro účely DPH přehled obchodního majetku. Bylo tak nepochybně povinností Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně prokázat, že řádně evidovala uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také svůj obchodní majetek [obchodním majetkem je ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností].

46. Uvedené normy jsou v souladu též s právem EU. Jak opakovaně vykládá Soudní dvůr EU, aby mohla být uplatněna DPH a byla možná její kontrola ze strany daňové správy, ukládají články 242 a 244, jakož i čl. 250 odst. 1 směrnice 2006/112/ES o DPH, povinnost vést odpovídající účetnictví, uchovávat kopii všech faktur, které vystavily, a všech faktur, které uhradily, a konečně povinnost předkládat daňové správě daňové přiznání, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné DPH (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 11. 2018, C-648/16, *Fontana*).
47. Na tomto místě je poté třeba poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, dle něhož pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či jasné pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není tedy vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Dle Nejvyššího správního soudu tak není možné vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, avšak je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží tudíž především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu.
48. V nyní projednávané věci soud shledal, že přechod na pomůcky byl daňovými orgány řádně zdůvodněn a proveden v souladu se zákonem. V návaznosti na již shora uvedené skutečnosti je totiž třeba zdůraznit, že v daném případě bylo správcem daně (resp. daňovými orgány) prokázáno, že žalobkyně do evidence pro účely DPH za rozhodná zdaňovací období zjevně nezahrnula veškerá přijatá zdanitelná plnění na nákup tabákových výrobků a smíšeného zboží od „nepřiznaných dodavatelů“ (viz odst. 33 a násl. napadeného rozhodnutí; mj. také od dodavatele JAS ČR, a.s.) a na ně navazující případná uskutečněná zdanitelná plnění (popř. vykázaný stav zásob). Přitom lze konstatovat, že nedostatky evidence žalobkyně byly najisto zásadní, když bylo mj. prokázáno, že žalobkyně odebrala zboží jen od dodavatele JAS ČR, a.s., v celkové částce základu daně 30 891 578,65 Kč.
49. S ohledem na zjevnou neúplnost předmětné evidence tak nebylo možné ověřit skutečný stav zásob, tj. nebylo možno prokázat skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do uskutečněných zdanitelných plnění, nebylo možné zjistit návaznost přijatých zdanitelných plnění na uskutečněná zdanitelná plnění a nebylo možné prověřit přesnou výši uskutečněných zdanitelných plnění. Zdejší soud proto souhlasí s pochybnostmi správce daně a žalovaného o výši uskutečněných zdanitelných plnění (resp. i přesném datu uskutečnění zdanitelných plnění) vykázaných v předložené evidenci. Žalobkyně tak porušila nejen povinnost vyplývající z § 100 zákona o DPH, ale i povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu - tj. nesplnila povinnost stanovenou při dokazování. Správce daně totiž unesl své důkazní břemeno ve vztahu k již výše popsaným okolnostem (viz závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 21/2022-31), přičemž tak bylo na žalobkyni, aby případně prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost (správnost) evidence, popř. aby svá tvrzení korigovala. Tomu však žalobkyně v řešeném případě nedostála, když toliko setrvale popírala dodání zboží její osobě na základě faktur vystavených JAS ČR, a.s., v roce 2014 vůči T. T. T.

50. Zdejší soud tak v posuzovaném případě shledal, že vzhledem k rozsahu a charakteru zpochybnění předmětné evidence se jednalo o natolik zásadní porušení povinností žalobkyně, že nebylo možné ve sporných zdaňovacích obdobích stanovit DPH dokazováním. Pokud by totiž správce daně za vyvstálé situace nerozhodl o stanovení daně dle pomůcek, daň by byla stanovena dokazováním za pomoci neprůkazných, neověřených, neověřitelných a nesprávných hodnot. Jednalo by se tak o vadné zjištění skutkového stavu věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). Jelikož tedy žalobkyně nedostala zákonné povinnosti a neunesla důkazní břemeno, první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek byla splněna. Splněna byla však i podmínka druhá, neboť v důsledku značných neúplností (pochybení) v evidenci žalobkyně nebylo možné stanovit daň dokazováním (§ 92 odst. 2 daňového řádu).
51. Pokud se dále jedná o třetí podmínku pro stanovení daně dle pomůcek - tj. že daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě, soud k tomu uvádí, že žalobkyně v tomto ohledu neuplatnila žádné (konkrétní) žalobní tvrzení. Pouze pro úplnost tak soud v kontextu již dříve vyloženého konstatuje, že cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro daňový subjekt, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se ovšem míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Je proto nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace. Jako pomůcka proto nemůže sloužit postup správce daně, který obsahuje závažné početní chyby, vychází ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy (§ 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).
52. Takovéto pochybení však zdejší soud v projednávané věci neshledal (ostatně sama žalobkyně toto ani netvrdila, když ve věci namítala pouze to, že neodebrala zboží dle faktur od dodavatele JAS ČR, a.s., v roce 2014, v celkové výši základu daně 30 891 578,65 Kč). Správce daně přitom dle hodnocení soudu využil pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu - tj. důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní, jak bylo v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsáno v odst. 47 a násl., stejně jako v samotné zprávě o daňové kontrole na str. 19 až 34. V tomto režimu (§ 98 odst. 3 daňového řádu) přitom byly správcem daně jako pomůcka správně využity právě i žalobkyní namítané faktury od dodavatele JAS ČR, a.s., vydané v roce 2014 pro osobu T. T. T. K tomu je možno poukázat na závěr vyslovený Nejvyšším správní soudem v rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, že *„pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky o výdajích, které správce daně získal v průběhu dokazování, nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu.“* Konkrétně informační hodnota dotčených faktur od JAS ČR, a.s., přitom byla v projednávaném případě značná (ne-li zásadní), neboť jejich využití jako pomůcky bylo zcela racionální, když směřovalo k maximální reálně dostupné míře přesnosti jimi

určovaných skutečností (viz str. 17 a násl. napadeného rozhodnutí). Správce daně proto nepochybil, když jako pomůcky použil získané důkazní prostředky, které nebyly jakkoliv relevantně zpochybněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44). Ani v tomto ohledu tedy nevyplynulo, že by správce daně stanovil daňový základ a daň podle pomůcek ve výši (nepřiměřené), která by neodpovídala skutečným výsledkům hospodaření žalobkyně. Dle hodnocení soudu tak za daného stavu bylo možno shledat, že byla ve věci naplněna i třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

53. S ohledem na veškeré shora uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavírá, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
54. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

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

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

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

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

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

Ústí nad Labem 29. listopadu 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu