



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 13. 10. 2017, č. j. 42743/17/5200-11432-807689,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 42743/17/5200-11432-807689, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 7. 2016, č. j. 1777896/16/2503-50521-505854, jímž byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 ve spojení s § 139 odst. 1 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřena za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 007 950 Kč stanovená podle pomůcek. 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 dotčený platební výměr vydaný správcem daně považuje za nezákonný z důvodu nepřezkoumatelnosti, neboť neobsahuje 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. Z tohoto důvodu je tedy dle žalobkyně nezákonným také napadené rozhodnutí, přičemž se v něm žalovaný nevypořádal ani s odvolacími důvody stran svědeckých výpovědí Ing. J. V. (statutárního ředitele JAS ČR, a.s.) a V. C. (obchodního zástupce JAS ČR, a.s.), jakož i faktur vystavených JAS ČR, a.s., v roce 2014 pro osobu T. T. T.
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. Následně žalobkyně poukázala na to, že v předmětné věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Tento postup je totiž možné uplatnit toliko v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň na základě dokazování stanovit. V daném případě nicméně žalobkyně netvrdila, že by odebrala zboží dle správcem daně předložených faktur vystavených na odběratele T. T. T. v roce 2014, od dodavatele JAS ČR, a.s. (pozn. soudu – aktuálně GGT CZ, a.s.), a proto nemohla ani žádnou povinnost v rámci dokazování nesplnit.
5. Žalobkyně dále zmínila, že správce daně v této souvislosti použil jako pomůcku výpověď statutárního ředitele společnosti JAS ČR, a.s., Ing. J. V., který však pouze uvedl, že předpokládal dodání zboží do její provozovny Dragon Shopping Center v Dolní Poustevně, stejně tak správce daně považoval za relevantní výpověď obchodního zástupce jmenované společnosti V. C., který ale toliko konstatoval, že předával vždy pouze ústřížky faktur bez uvedení dodavatele a odběratele, přičemž nepožadoval potvrzení o převzetí, neověřoval totožnost přebírajícího a bez ústřížku následně nemohl při daňovém řízení předestřené faktury ztotožnit. Na základě těchto výpovědí pak správce daně ve věci uzavřel, že má za prokázané, že zboží dle předložených faktur bylo dodáno právě žalobkyni. Dle žalobkyně však správci daně za nadepsané situace nepříslušelo, aby na základě dokazování, které neprokázalo, že dotčené zboží dle předmětných faktur JAS ČR,

a.s., bylo dodáno právě jí, následně přešel na stanovení daně dle pomůcek s tím, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.

6. K tomu žalobkyně též 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.
7. Postup správce daně ve věci pak žalobkyně hodnotila jako zmatečný, když na jednu stranu správce daně prováděl dle hodnocení žalobkyně dokazování ke skutečnostem, které sám tvrdil a které neměl za prokázané, na stranu druhou dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. K tomu žalobkyně dále upozornila na fakt, že výsledek jí vykázaného hospodaření vycházel z jejího daňového přiznání, a tudíž nebyl pomůckami dotčen, přičemž tak ke stanovení daně podle pomůcek došlo pouze z faktur JAS ČR, a.s. Nadto žalobkyně v této souvislosti rozporovala závěr žalovaného, podle kterého jí měl být ze strany správce daně dán dostatečný prostor k prokázání skutečností uplatněných v daňovém řízení, neboť správce daně nepožadoval prokázat jí tvrzené skutečnosti, ale naopak z její strany popírané a vztahující se k uváděnému nepřevzetí zboží od JAS ČR, a.s.

Vyjádření žalovaného

8. 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 dotčeného platebního výměru odkaz na § 98 daňového řádu výslovně uvedl s tím, že se vyměřuje daň stanovená podle pomůcek.

9. K související námitce, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaný konstatoval, že daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud však své zákonné povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností nedostojí a v důsledku toho není možné daň na základě dokazování stanovit, je možné ji určit pomocí pomůcek, pakliže tímto náhradní způsobem bude zjištěna dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu). V dané věci bylo zjištěno, že žalobkyně v účetnictví neúčtovala veškeré své výnosy a náklady, správci daně proto na základě provedeného dokazování vznikly pochybnosti o jejich skutečné výši, a protože žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost tvrzení (a to i v jiných případech než jen ve vztahu k fakturám od JAS ČR, a.s.), musel správce daně přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. Správce daně přitom ve věci vycházel z podkladů, které zjistil a ověřil, a to z faktur od JAS ČR, a.s., výstupů ze systému GPS, knihy jízd JAS ČR, a.s., svědeckých výpovědí svědka Ing. J. V. a svědka V. C., z šetření provedených Policií České republiky, jakož i z vlastních šetření (místního šetření u dvou srovnatelných subjektu ohledně výše obchodní přírážky),

přičemž vycházel i z údajů od žalobkyně samotné, když jako pomůcky použil údaje z účetní evidence a daňového přiznání, o nichž neměl pochybnosti.

10. Pokud žalobkyně dále zpochybňovala prostředky, které byly užity jako pomůcky, odkázal žalovaný na § 98 odst. 3 daňového řádu, který obsahuje jejich demonstrativní výčet. Nezpochybnil, že 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., tak bylo dle žalovaného možné použít jako důkazní prostředek i jako pomůcky, neboť se týkají předmětného zdaňovacího období roku 2014 a byly získány na základě výzvy k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 daňového řádu. Ke svědeckým výpovědím pak žalovaný dodal, že prokazují skutečnost, že zboží dle faktur vydaných JAS ČR, a.s., bylo dodáno do prodejny žalobkyně, když tuto skutečnost prokazovaly i další dříve uvedené podklady jako např. záznamy ze systému GPS, kniha jízd JAS ČR, a.s., a zjištění Policie České republiky.

11. K další námitce, podle níž nebylo dle žalobkyně možné zjistit základ daně kombinací metody dokazování a pomůcek, žalovaný konstatoval, že dle § 98 daňového řádu správce daně stanovuje podle pomůcek daň, nikoliv účetní výsledek hospodaření. Nic přitom nebrání tomu, aby při absenci jakýchkoliv účetních údajů bylo možné podle pomůcek stanovit i účetní výsledek hospodaření a z něj následně určit základ daně a daň samotnou. K tomu však v případě žalobkyně nebyl důvod, když správce daně přesně definoval obsah a částky nezaúčtovaných účetních případů, které následně užil jako pomůcek ke konstrukci základu daně a k jejímu stanovení. Základ daně tak v dané věci nebyl zjištěn kombinací dokazování a pomůcek.

12. Dle žalovaného rovněž není pravdou, že by žalobkyni nebyl dán dostatečný prostor k prokázání skutečností uplatněných v daňovém přiznání, když správce daně své pochybnosti o nesprávné výši tržeb za prodané zboží vyjádřil již ve své výzvě k prokázání skutečnosti ze dne 2. 11. 2015, a žalobkyně pak byla s výsledky učiněných zjištění konfrontována i v pozdějších fázích řízení.

13. Konečně jestliže žalobkyně uplatnila námitku, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal s jejími odvolacími důvody, není možné s tímto tvrzením dle žalovaného souhlasit. Naopak v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu zkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, jakož i jejich přiměřenost, přičemž dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu s právními předpisy.

Posouzení věci soudem

14. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný uvedl, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání a žalobkyně nesdělila do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání uděluje.
15. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé 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.

16. 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.
17. Soud zároveň konstatuje, že ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 28. 4. 2020, č. j. 15 Af 136/2017-39, 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 právním spisu. Ke kasační stížnosti žalovaného však byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 2 Afs 154/2020-44, 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 T. T. T., z výpovědi jednatele JAS ČR, a.s., Ing. J. V., z výpovědi V. C., obchodního zástupce JAS ČR, a.s., z doplnění dokazování obsahem trestního spisu v trestních řízeních vedených proti T. T. T. a Q. C. T. a ze záznamu z GPS vozidla V. C.) 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.
18. 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.
19. V logice uspořádání uplatněných žalobních bodů soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti části žalobní argumentace, kterou žalobkyně značně obecně vytknula nepřezkoumatelnost dotčeného platebního výměru správce daně a napadeného rozhodnutí žalovaného. Dle žalobkyně totiž předmětný platební výměr neobsahuje odůvodnění, přičemž náhradní způsob stanovení daně - tj. za použití pomůcek, nemohl být výlučným výsledkem daňové kontroly. V napadeném rozhodnutí se pak žalovaný neměl vypořádávat s odvolacími důvody žalobkyně stran svědeckých výpovědí svědků C. a V., jakož ani faktur od JAS ČR, a.s.
20. 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.

21. 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.

22. 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.“

23. 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 předně uvedených důvodů tudíž soud nevěšel ani na 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).

24. 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.

25. 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.
26. 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).
27. 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.
28. 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.
29. 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 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 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 týkající se odkazu na zprávu o daňové kontrole – na str. 25 napadeného rozhodnutí, když bylo v návaznosti na předcházející části odůvodnění jasným způsobem popsáno, proč žalovaný nepřisvědčil námitce o nezákonnosti užití zprávy o daňové kontrole ve věci. Stejně tak je možno hodnotit i ve vztahu k vypořádání

se s odvolacím tvrzením stran svědeckých výpovědí svědků C. a V., jakož i faktur od JAS ČR, a.s., neboť na tuto část odvolací argumentace žalovaný seznatelně a srozumitelně reagoval na str. 22 až 24 napadeného rozhodnutí. V projednávaném případě tak dle hodnocení soudu lze z hlediska přezkoumatelnosti vysledovat úsudek žalovaného, který v namítaném rozhodnutí dostatečným způsobem zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů a na základě jakých konkrétních okolností a ustanovení zákona daný případ řešil.

30. 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).
31. Co se pak týče části žalobní argumentace stran použití a hodnocení výsledků svědka C. (obchodního zástupce JAS ČR, a.s.) a svědka V. (statutárního ředitele JAS ČR, a.s.), jakož i 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 napadeného rozhodnutí v části posouzení daňovými orgány učiněných zjištění o skutkovém stavu věci, neboť bylo jednoznačně prokázáno, že dotčené zboží dle poukazovaných faktur JAS ČR, a.s., bylo dodáno právě žalobkyni.
32. V návaznosti na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu je pak třeba vyhodnotit nedůvodnou i námitku žalobkyně ohledně nemožnosti použití předmětných 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 dané věci vyměřena daň z příjmů dle pomůcek právě za zdaňovací období 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 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 tedy bez dalšího 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 vyvstálé 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).

33. Jedná-li se dále o posouzení značně obecně uplatněné námitky, že ve věci nebyly splněny zákonné předpoklady pro správcem daně zvolený postup stanovit daň z příjmů právnických osob 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., a proto žádné důkazní prostředky nenavrhovala a ani neměla povinnost je navrhopvat, pak ani tuto žalobní argumentaci soud neshledal důvodnou.
34. 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.
35. 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 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 (srov. např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19).
36. 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).
37. 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. Co se samotných pomůcek týče, soud znovu připomíná, že je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123). Jedná se o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, a musí proto mít racionální povahu a v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co

možná nejvíce přiblížit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006-108). Splnění nadepsaných podmínek pak 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.

38. Vycházejí ze shora uvedeného se tak zdejší soud nejprve zabýval neúplností účetnictví žalobkyně. Nutno přitom zmínit, že daňový subjekt splní povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předloží, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou jeho evidence nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné [§ 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 účetnictví, byť na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o skutečných zdanitelných plněních (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44). Správce daně je tedy povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako neúplné či nevěrohodné. 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 vedených evidencí 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 účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.
39. Zdejší soud dále připomíná, že pro zjištění základu daně se dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), přičemž podle § 7 odst. 1 tohoto zákona má být účetnictví vedeno tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Dle odstavce 2 téhož ustanovení je účetnictví účetní jednotky správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Odstavec 3 nadepsaného ustanovení zákona o účetnictví poté mj. stanovilo, že účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3.
40. 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.

41. 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 v dotčeném zdaňovacím období nebylo žalobkyní účtováno o značném počtu účetních případů, tzn. že účetnictví žalobkyně za rok 2014 nebylo úplné ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o účetnictví. Konkrétně žalobkyně neúčtovala o všech nákladech (pořízení zboží dodaného od JAS ČR, a.s., v roce 2014 v celkovém základu daně 30 891 578, 65 Kč a dalších „nepřiznaných dodavatelů“ v celkové výši základu daně 215 190,71 Kč), a tudíž neúčtovala ani o všech výnosech plynoucích z prodeje tohoto zboží v předmětném zdaňovacím období. V souvislosti s uplatněnou žalobní argumentací tedy soud upozorňuje, že žalobkyně nesplnila své zákonné účetní povinnosti nejen ve vztahu k dotčeným fakturám od společnosti JAS ČR, a.s., ale i v dalších případech „nepřiznaných dodavatelů“ (viz str. 4 až 10 zprávy o daňové kontrole a dále str. 20 až 27 téže zprávy). Přitom lze konstatovat, že nedostatky účetnictví žalobkyně pro daňové účely byly najisto zásadní, když správce daně zjistil a popsal skutečnosti o nezaúčtování nákupů a následného prodeje zboží v rozsahu více než 35 % obrátu vykázaného žalobkyní.
42. S ohledem na zjevnou neúplnost účetnictví žalobkyně pro rozhodné zdaňovací období tak nebylo možné ověřit aktiva (tj. majetek žalobkyně) a pasiva (tj. zdroje jeho krytí), jakož i v úplnosti výnosy a náklady vztahující se k výsledku hospodaření žalobkyně za rok 2014, a tudíž i zjistit a ověřit správnou výši základu daně a daně samotné. Zdejší soud se proto ztotožnil s pochybnostmi správce daně a žalovaného o výši tržeb z nezaúčtovaného pořízení zboží. Žalobkyně tak porušila nejen povinnosti vyplývající ze zákona o účetnictví, 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, kterým byl zdejší soud vázán), přičemž tak bylo na žalobkyni, aby případně prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost (správnost) jí vedeného účetnictví, 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.
43. Zdejší soud tak v posuzovaném případě shledal, že vzhledem k rozsahu a charakteru zpochybnění účetnictví žalobkyně v kontextu zjištěných skutečností o její činnosti v dotčeném zdaňovacím období, se jednalo o natolik zásadní porušení povinností žalobkyně, že nebylo možné stanovit daň z příjmů 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 nedostála zákonné povinnosti a neunesla důkazní břemeno, první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek byla splněna. Naplněna byla však i podmínka druhá, neboť v důsledku značných neúplností (pochybení) v účetnictví žalobkyně nebylo možné stanovit daň dokazováním (§ 92 odst. 2 daňového řádu).
44. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 určovaných 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). 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 předložených 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 ve věci 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 na str. 21 a násl., stejně jako v samotné zprávě o daňové kontrole na str. 19 až 27. V tomto režimu (§ 98 odst. 3 daňového řádu) 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 správním 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. 20 až 22 zprávy o daňové kontrole). Pokud se v této souvislosti dále jedná o tvrzení žalobkyně stran toho, že výsledek jí vykázaného hospodaření vycházel z jejího daňového přiznání, přičemž tak správce daně kombinoval stanovení daně na základě pomůcek a dokazování, zdejší soud předně zdůrazňuje, že je kombinace stanovení daně na základě pomůcek a dokazováním nepřipustná (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). V nyní posuzovaném případě nicméně správce daně přesně definoval obsah a částky účetních případů, které nebyly žalobkyní zaúčtovány v jejím účetnictví, a tyto využil jako pomůcky, jak už bylo ostatně shora popsáno. V návaznosti na to pak jako pomůcku užil také údaje z podaného přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za rok 2014 a údaje plynoucí z dokladů předložených žalobkyní v rámci daňové kontroly vztahujících se k tomuto zdaňovacímu období (viz str. 2 zprávy o daňové kontrole). Údaje, které se z předmětných podkladů podávají, přitom samy o sobě nebyly správcem daně v rámci provedené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2014 jakkoliv (relevantně) zpochybněny, a proto byly použity

jako pomůcka plně ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44). Základ daně tak dle hodnocení soudu nebyl v řešeném případě zjištěn kombinací metody dokazování a pomůcek, neboť správce daně při stanovení výnosů a nákladů žalobkyně za předmětné zdaňovací období aplikoval pomůcky, které s co největší mírou pravděpodobnosti směřovaly právě ke stanovení základu daně a daně samotné. Ani v tomto ohledu tedy nevyplynulo, že by správce daně stanovil daňový základ a daň podle pomůcek ve výši (nepříměřené), 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.

45. Soud zároveň ve věci vyhodnotil, že žalobkyni byl dán dostatečný prostor k prokázání skutečností, které uplatnila v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Správce daně totiž své pochybnosti o správné výši výnosů z prodeje zboží dodaného žalobkyni od JAS ČR, a.s. (v celkové výši základu daně 30 891 578, 65 Kč), a dalších „nepřiznaných dodavatelů“ (v celkové výši základu daně 215 190,71 Kč), resp. jejich řádnému podrobení dani z příjmů právnických osob za určité zdaňovací období, žalobkyni sdělil již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 11. 2015. Žalobkyně byla následně s výsledkem kontrolního zjištění správce daně seznámena v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu dne 30. 5. 2016 v rámci ústního jednání. Žalovaný poté žalobkyni seznámil také se zjištěními učiněnými v rámci doplnění odvolacího řízení, a to přípisem ze dne 18. 7. 2017. Žalobkyně přitom k prokázání svých tvrzení nepředložila žádné relevantní prostředky. Daňové orgány tedy v tomto ohledu postupovaly v souladu s daňovým řádem, přičemž žalobkyni byl zjevně poskytnut dostatečný prostor k tomu, aby prokázala svá tvrzení a vyvrátila pochybnosti správce daně (popř. i žalovaného). Tato námitka je tudíž rovněž nedůvodná.
46. K navrženým důkazům listinami, které jsou obsahem správního spisu (konkrétně k odvolání žalobkyně, napadenému rozhodnutí, fakturám JAS ČR, a.s., vydaným v roce 2014 vůči T. T. T., protokolu o svědecké výpovědi svědka Ing. J. V. ze dne 19. 8. 2015 a protokolu o svědecké výpovědi svědka V. C. ze dne 26. 8. 2015), je poté nutno upozornit, že vychází-li soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) tudíž nelze považovat bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením řízení správního, přičemž správní spis je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017-25). Zdejší soud proto dokazování nadepsanými listinami k návrhu žalobkyně neprováděl.
47. 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.
48. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 nejbližze 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 30. listopadu 2022

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