



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **T. L. N.**, zast. Mgr. Pavlem Rybářem ml., advokátem, se sídlem Slovenská 2136, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2021, č. j. 40961/21/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu Plzni ze dne 22. 6. 2022, č. j. 57 Af 2/2022-185,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se vrací** přeplatek na soudním poplatku ve výši 5.000 Kč. Tato částka bude žalobkyni zaplacená z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 29. 9. 2020, č. j. 870840/20/2403-50522-402980, č. j. 870860/20/2403-50522-402980, č. j. 870863/20/2403-50522-402980, č. j. 870864/20/2403-50522-402980, č. j. 870865/20/2403-50522-402980, č. j. 870870/20/2403-50522-402980, č. j. 870873/20/2403-50522-402980, č. j. 870875/20/2403-50522-402980, č. j. 870878/20/2403-50522-402980, č. j. 870880/20/2403-50522-402980, č. j. 870891/20/2403-50522-402980, č. j. 870894/20/2403-50522-402980 a č. j. 870895/20/2403-

50522-402980, a tyto platební výměry potvrdil. Platebními výměry byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek za zdaňovací období měsíců od prosince 2015 do prosince 2016.

[2] V řízení před správcem daně bylo prokázáno, že žalobkyně v období od prosince 2015 do prosince 2016 ve své provozovně na adrese Dragounská 2545/9a, 350 02 Cheb, Obchodní centrum Dragoun Cheb, prodejna č. A110 (označována také jako prodejní místo st. 149) přejímala zboží (tabákové výrobky od výrobce GECO, a.s., IČ: 63080737) znějící na odběratele Cuong Hoang Viet, IČ: 68576491 (dále jen „odběratel Cuong“), v celkové hodnotě 30.702.836 Kč. Odběratel Cuong se však dle zjištění Policie České republiky nenacházel v České republice od roku 2010, a zboží přejímala a platila žalobkyně a její druh. Jelikož s ohledem na dodávky zboží pro odběratele Cuong vznikla žalobkyni povinnost podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, které žalobkyně nepodala, a daň nebylo možné stanovit dokazováním, vyměřil správce daně daň podle pomůcek, vycházející z objemu zboží dodaného žalobkyni v dotčeném období, včetně zboží určeného odběrateli Cuong, které žalobkyně převzala a zaplatila.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud shora označeným rozsudkem zamítl. Žalobní námitky žalobkyně směřovaly proti způsobu stanovení daně podle pomůcek a postupu správce daně při dokazování. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně za předmětná zdaňovací období nepodala ani na výzvu správce daně daňová přiznání k DPH, neúčtovala o všech účetních případech, o kterých účtovat měla dle § 8 odst. 3 zákona o účetnictví, neúčtovala řádně o zásobách, protože nezajistila průkazné vedení evidence o zásobách, neprovedla inventarizaci majetku a závazků, sestavená účetní závěrka tudíž nepodávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví. Správce daně proto nebyl schopen spolehlivě stanovit reálné datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji předmětného zboží, což vylučovalo stanovení daně za předmětná zdaňovací období dokazováním. Žalobkyně přitom ani nepředložila důkazy, které by při absenci podkladů z účetnictví stanovení daně dokazováním umožňovaly. Její obrana proti stanovení daně podle pomůcek zůstala pouze v rovině tvrzení nepodložených důkazů. Zároveň žalobkyně nezpochybnila dodržení zákonných podmínek použití pomůcek, nebo přiměřenost použitých pomůcek spočívající v tom, že daň stanovená podle pomůcek je v hrubém nepochybně odhadem daně, která měla být stanovena, proto, že správce daně pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení, a daň tak nebyla stanovena spolehlivě.

[4] Důvodnými pak neshledal krajský soud ani námitky žalované proti postupu správce daně při dokazování, kdy krajský soud zejména neshledal pochybení správce daně při provádění výslechu svědků, ani hodnocení těchto výslechů a znaleckého posudku, které byly v rámci dokazování provedeny.

[5] Nedůvodnou nakonec shledal krajský soud také námitku, podle které měl správce daně při stanovení daně podle pomůcek použít srovnání se srovnatelným daňovým subjektem, tj. společností DANG KIM s. r. o. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně mohla brojit pouze proti vyhodnocení zvolených pomůcek, nikoliv proti volbě pomůcek

pokračování

samotných. Uvedená společnost nadto nebyla vhodná ke srovnání, jelikož v dotčeném zdaňovacím období nepodnikala a jedná se o subjekt personálně spojený s žalobkyní.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[7] Stěžovatelka namítá, že nebyl důvod pro stanovení daně podle pomůcek, jelikož ani nekompletní účetnictví nemusí dle judikatury Nejvyššího správního soudu vést ke stanovení daně podle pomůcek. Daň, kterou stanovil správce daně dle pomůcek, je pak příliš vysoká, přičemž v podmínkách podnikání stěžovatelky není reálné, aby dosáhla takového obrátu, jaký jí připsal správce daně. V tomto ohledu chybí úvaha, zda je daň stanovená podle pomůcek vůbec reálná, tj. zda mohla stěžovatelka takový objem zboží prodat a zda skončilo všechno zboží určené odběrateli Cuong v její dispozici. Výpočty, které stěžovatelka uvedla v žalobě, odkazují na skladbu jejich zákazníků, čas, který stráví při nakupování apod., a zpochybňují variantu, že by všechno zboží určené odběrateli Cuong mohla sama prodat. Odůvodnění soudu k těmto otázkám je nepřezkoumatelné.

[8] V době od 12. 6. 2016 do 6. 7. 2016 byla stěžovatelka i se svým druhem prokazatelně v zahraničí, přičemž vzhledem k tomu, že svědkové F. a N. uvedli, že zboží přebírali vždy jen stěžovatelka a její druh, není možné, aby správce daně stěžovatelce za tuto dobu přidělil celkem 14 závozu předmětného zboží. Domněnka správce daně, že provozovna byla zpřístupněna i v nepřítomnosti stěžovatelky a jejího druhu, není důkazně podložena. Navíc ve spisu se nachází i sdělení Policie ČR o tom, že prodejní místo bylo sledováno a vždy se v něm nacházeli pouze stěžovatelka a její druh. Krajský soud také nesprávně posoudil námitku, že měl správce daně provést výslech svědků, kteří by prokázali, že provozovna stěžovatelky byla zavřená v době jejího pobytu v zahraničí.

[9] Znalecký posudek z oboru písmoznalectví, který předložila stěžovatelka správci daně, prokázal, že příjem zboží podepisovaly čtyři různé osoby, přičemž ten, kdo příjem zboží podepisoval, je i převzal. Krajský soud chybně uzavřel, že zjištění ze znaleckého posudku o podpisu vícero osobami nijak nezpochybňuje dodání do provozovny stěžovatelky. Krajský soud také nesprávně posoudil věrohodnost svědka T. provedenou správcem daně, a postup správce daně při výslechu svědka N., kdy správce daně neumožnil zmocněnci stěžovatelky položit tomuto svědkovi všechny zamýšlené dotazy. Krajský soud také chybně vypořádal žalobní námitky, že správce daně odmítl využít jako pomůcku srovnatelný subjekt DANG KIM s.r.o. Argument krajského soudu, že tato společnost podnikala v odlišném období, je účelový, neboť správce daně mohl provést přepočít. Argument, že se jedná o spojenou osobu, je pak nepřiléhavý, neboť se v posuzovaném případě nejedná o problematiku spojených osob.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvody ke stanovení daně podle pomůcek byly naplněny. Stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích prokazatelně neúčtovala správně o všech nákupech a prodejkách tabákových výrobků a nepředložila řádně vedenou evidenci zásob, správce daně nebyl schopen spolehlivě stanovit

reálné datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží. Bez průkazně vedeného účetnictví nebyl správce daně schopen objektivně posoudit, zda údaje uvedené v evidenci stěžovatele pro účely DPH odpovídají skutečnosti, a zda byla ve správné výši vykázána daň na výstupu z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění dle § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH).

[11] Pro určení objemu dodaného zboží je zásadní místo dodání, kdy se v posuzovaných případech jednalo o provozovnu stěžovatelky, kde ekonomickou činnost vykonávala pouze stěžovatelka. Je potom logickým závěrem, že za situace, kdy zboží bylo fakticky dodáno na provozovnu stěžovatelky, přešlo toto do dispozice stěžovatelky a stěžovatelka nabyla právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 ZDPH. Dodání zboží na provozovnu stěžovatelky a převzetí tohoto zboží stěžovatelkou bylo doloženo řadou důkazních prostředků (např. svědecké výpovědi řidičů D. N. a R. F., rozvozové listy, záznamy o jízdách z GPS, vyjádření M. Z., společnosti GECO). Není důvod pochybovat o prodeji tohoto zboží, což plyne z charakteru tohoto zboží, četnosti objednávek a dodávek a absence skladovacích prostor stěžovatelky.

[12] Napadené rozhodnutí se podrobně zabývalo tím, zda daň podle pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě, tj. přiměřeností pomůcek podle § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se závěrem, že tomu tak bylo. Tvrzení stěžovatelky o opaku jsou nepodložená, a to např. tvrzení, že každý zákazník si koupí pouze 1 karton cigaret, že kupující jsou z 95 % z Německa, že průměrná doba, po kterou se zákazník zdrží v prodejně, je 10 minut, nebo že 80 % zákazníků nakupuje o víkendu.

[13] Pokud stěžovatelka namítá, že správce daně měl pro srovnání vybrat společnost DANG KIM s.r.o., tato společnost v rozhodném období nepodnikala, a jde tedy o srovnávání subjektu za jiných podmínek. Správce daně přihlédl taktéž ke skutečnosti, že se jedná o daňový subjekt personálně propojený se stěžovatelkou (stěžovatelka je jednatelkou společnosti DANG KIM s.r.o.), tedy nikoliv nezávislý daňový subjekt. V době, kdy byla stěžovatelka v zahraničí, byla potom dle svědeckých výpovědí provozovna otevřena a zboží přebíraly jiné osoby. Ani z kasační stížnosti není zřejmé, jaké informace měl výslech nevyslechnutých svědků přinést. Nedůvodné jsou i námitky týkající se znaleckého posudku a dalších namítaných pochybení správce daně při výslechu svědků a hodnocení důkazů.

[14] Z uvedených důvodů navrhuje žalovaný kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka průběžně vznáší v kasační stížnosti ve vztahu k vypořádání jednotlivých žalobních námitek krajským soudem. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat. Z tohoto hlediska rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný ve vztahu k žádné námitce považovat nelze, jelikož krajský soud se žalobními námitkami zabýval podrobně, a je zřejmé, jakými úvahami se přitom řídil.

[18] Nejvyšší správní soud dále na úvod konstatuje, že kasační stížnost stěžovatelky je sice rozsáhlá (24 stran), ale mnohé pasáže pouze shrnují obsah odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, nebo rozhodnutí žalovaného, přičemž ne vždy směřují k jasně formulovaným stížnostním námitkám. Stížnostní námitky jsou také v podstatném rozsahu totožné s námitkami uvedenými v žalobě, a často pouze v obecné rovině vyjadřují nesouhlas s posouzením věci krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto v těchto případech pouze odkazuje na odůvodnění rozsudku krajského soudu, pokud se s ním u konkrétní stížnostní námitky ztotožňuje.

[19] Stěžejní stížnostní námitky stěžovatelky brojí proti tomu, že v jejím případě došlo ke stanovení daně podle pomůcek.

[20] Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzeních či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Dospěje-li 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. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, platí, že, *[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*

[21] Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek tedy musely být splněny tři podmínky: (1) stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu žalovaného jako odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

[22] Stěžovatelka předně namítá, že nedostatky v jejím účetnictví, zejména pokud výdaje ze skladu nebyly evidovány průběžně, nýbrž pouze k 31. 12. daného roku, neměly vést ke stanovení daně podle pomůcek. Návrhům stěžovatelky na doplnění dokazování k odstranění nedostatků účetnictví přitom nebylo vyhověno.

[23] K této námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud na totožnou žalobní námitku reagoval počínaje bodem 69 napadeného rozsudku, přičemž v bodě 71 se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelkou „nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, kdy přesně byly tabákové výrobky (ať už se jednalo o tabákové výrobky odvolatele či tabákové výrobky dodané na odběratele Cuong Hoang Viet) prodány a v jakém množství, kdy tedy nastaly skutečnosti rozhodné pro možnost stanovení daně na základě dokazování, tj. kdy nastalo datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“), a ve kterém zdaňovacím období tak odvolateli vznikla povinnost přiznat daň ve smyslu ust. § 21 odst. 1 ZDPH. S ohledem na skutečnost, že odvolatel v rámci své ekonomické činnosti prováděl prodej zboží formou tzv. neadresného prodeje konečným spotřebitelům, nebylo možno adekvátní důkazní prostředky ke stanovení DUZP zajistit ani u odběratelů předmětného zboží, přičemž odvolatel nepředložil důkazní prostředky, ze kterých by vyplynulo, který den a na základě jakého dokladu bylo předmětné zboží prodáno.“ Jelikož stěžovatelka neúčtovala správně o všech nákupech a prodeích tabákových výrobků a nepředložila řádně vedenou evidenci zásob, správce daně nemohl spolehlivě stanovit skutečné datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji předmětného zboží, tudíž stanovení daně dokazováním nebylo možné.

[24] I v případě neúplného účetnictví lze skutečně za splnění určitých předpokladů v souladu s judikaturou NSS (viz rozsudek ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-45) stanovit daň dokazováním. Situace stěžovatelky dle závěru žalovaného a krajského soudu ale stanovení daně dokazováním neumožňovala. Stěžovatelka sice odkazuje na některé své konkrétní důkazní návrhy (které jsou pak předmětem jiných stížnostních námitek stěžovatelky), které by mohly podle ní tuto situaci zvrátit. Konkrétně uvádí „srovnání s jiným subjektem, provedení znaleckého zkoumání, výslech dalších svědků“. Tyto důkazní návrhy ovšem nemohly odstranit shora uvedené nedostatky v účetnictví zatemňující celkový obraz hospodaření stěžovatelky, které vedly správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. Ve všech případech přitom tvrzení a důkazní návrhy směřují pouze k objemu odebraných tabákových výrobků, nikoliv k doplnění chybějícího účetnictví k objemu prodaných tabákových výrobků. Právě absence důkazů o prodeji tabákových výrobků byla důvodem stanovení daně podle pomůcek.

[25] Stěžovatelka dále nesouhlasí se způsobem vypořádání námitky nepřiměřenosti (respektive spolehlivosti) použitých pomůcek, přičemž má za to, že krajský soud se touto námitkou nezabýval dostatečně, pokud jen odkázal na rozhodnutí správních orgánů. Rozhodnutí žalovaného pak pouze odkazuje na zprávu o daňové kontrole. Stěžovatelka také nesouhlasí s hodnocením výpočtů k ilustraci její prodejní kapacity, které krajský soud označil za pouhé tvrzení.

[26] V této souvislosti pak také stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku srovnatelného subjektu pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně se ani nepokusil provést srovnání s jiným, vhodnějším subjektem. Srovnání se společností DANG KIM s.r.o. správce daně neakceptoval, protože tento subjekt byl činný v jiném zdaňovacím období. Tento závěr však považuje stěžovatelka za účelový. Za nerelevantní pak považuje stěžovatelka argument, že jde o osobu spojenou se stěžovatelkou.

pokračování

[27] K přezkumu přiměřenosti zvolených pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení, se vyjadřuje mj. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daň však musí být stanovena dostatečně spolehlivě.

[28] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně [rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, část IV. b)].

[29] Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Stěžovatelka proto nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156).

[30] Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky, a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156).

[31] Krajský soud se s namítanou nepřiměřeností a nespolehlivostí pomůcek vypořádal v bodech 74 až 76 napadeného rozsudku. Stěžovatelka přitom vůči závěrům krajského soudu v kasační stížnosti nevznáší konkrétní námitky, pouze vyjadřuje svůj nesouhlas.

[32] Krajský soud v bodě 75 shrnul, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek vycházel z objemu tabákových výrobků, které byly dle daňových dokladů společnosti GECCO a.s. dodány do provozovny stěžovatelky, kde bylo zboží také převzato a uhrazeno, přičemž ekonomickou činnost v této provozovně vykonávala výlučně stěžovatelka. S

ohledem na skutečnost, že stěžovatelka nedisponovala skladovacími prostorami, tabákové výrobky jí byly dodávány vícekrát týdně, přičemž tabákové výrobky jsou ze své podstaty rychloobrátkovým zbožím a stěžovatelka nevedla skladovou evidenci průkazně, označil krajský soud úvahu správce daně, že žalobkyně tabákové výrobky obratem prodávala koncovým zákazníkům, za logickou.

[33] Výpočet předestřený stěžovatelkou (kdy stěžovatelka mj. vycházela z celkové ceny zakoupených cigaret, průměrné ceny kartonu, množství kartonů zakoupených jedním zákazníkem, průměrné doby strávené v obchodě) není podložen žádnými konkrétními důkazy, přičemž předně nevyvrací objem tabákových výrobků, který byl stěžovatelce dodán, a který stěžovatelka musela prodat (stěžovatelka ani netvrdila, že by se zbožím naložila jinak). Tvrzení, že s ohledem na své osobní poměry a způsob obchodování nemohla toto zboží prodat, nemůže logicky vyvrátit mnohé důkazy o tom, že jí toto zboží bylo dodáno a že následně muselo být stěžovatelkou také prodáno jejím odběratelům.

[34] Za této situace je třeba se ztotožnit se závěrem krajského soudu, že postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek byl logický a nevybočil z mezí správního uvážení. Výpočet předestřený stěžovatelkou tento závěr s ohledem na výše uvedené nemůže zvrátit. Z tohoto důvodu nelze ani konstatovat nespolehlivost stanovení daně, kdy tato nespolehlivost by se musela s ohledem na výše citované závěry judikatury zdejšího soudu týkat celkového výsledku daňového základu, nikoliv možné dílčí nepřesnosti stanovení základu daně, mezi které je nutné řadit pochybnosti stěžovatelky ohledně přebírání zboží v době její nepřítomnosti v České republice, nebo nejasnosti ohledně podpisů na rozvozových listech (které nicméně nelze v posuzovaném případě považovat za skutkově relevantní, jak je dále uvedeno níže).

[35] Pokud potom stěžovatelka namítá, že správce daně měl jako pomůcku použít porovnání se srovnatelným subjektem podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu (jmenovitě společností DANG KIM s.r.o.), je podstatné, že stěžovatelka mohla uplatňovat námitky proti vyhodnocení zvolených pomůcek, ale s ohledem na ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu a výše citovanou judikaturu nikoliv proti volbě konkrétních pomůcek. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem. Je také třeba konstatovat, že pomůcky zvolené správcem daně, které vychází z objemu zboží dodaného stěžovatelce, které bylo určeno odběrateli Cuong, nejsou kompatibilní se současným srovnáním s jiným subjektem. Pomůcka spočívající v porovnání daňového subjektu s jiným srovnatelným daňovým subjektem bude namísto zásadně tehdy, když nelze určit, jaký byl u daňového subjektu pohyb zboží, tj. jaký objem zboží byl odebrán, a jaký byl prodán. V posuzovaném případě však bylo zjištěno, že stěžovatelka odebírala zboží určené odběrateli Cuong, které následně prodávala. Porovnání s jiným srovnatelným subjektem tedy v této situaci nebylo na místě.

[36] Stěžovatelka dále namítala, že z doměření mělo být vyloučeno zboží prodané v době, kdy byla stěžovatelka se svým druhem mimo Českou republiku, a nemohli tak ve své provozovně prodávat. Nesouhlasí také se způsobem, jakým krajský soud vypořádal námitku proti postupu správce daně, který neprovedl výslech svědků, kteří měli prokazovat uzavření prodejního stánku stěžovatelky v předmětné době.

pokračování

[37] Krajský soud k této námitce uvedl, že z provedeného dokazování vyplývá, že zboží bylo do provozovny stěžovatelky dodáváno i v době její nepřítomnosti. O této skutečnosti zejména vypovídali jako svědci rozvozoví řidiči N. a F., z jejichž svědeckých výpovědí vyplývá, že provozovna byla v době jejich závozů vždy otevřená, a závozy zboží na provozovnu stěžovatelky tedy musely probíhat i v době její nepřítomnosti. Krajský soud v bodech 82 a 83 napadeného rozsudku podrobně uvážil o zjištěném skutkovém stavu, přičemž konstatoval, že svědci navržení stěžovatelkou by nemohli zvrátit závěr o tom, že byla prodejna v době nepřítomnosti stěžovatelky otevřena, a to právě s ohledem na to, že z jiných důkazů vyplývá, že zboží bylo v době pobytu stěžovatelky mimo Českou republiku (kratším než jeden měsíc) nadále přebíráno a placeno. Pokud zde stěžovatelka odkazuje na úřední záznamy o šetření k prodejnímu místu, která jsou obsahem správního spisu, tyto se nevztahují k období, kdy byla stěžovatelka se svým druhem mimo Českou republiku, a nemohou tedy logicky svědčit o tom, zda byla její prodejna otevřena v době její nepřítomnosti v České republice.

[38] Ohledně navrhovaného výslechu svědků B. V. C. a H. Q. T., kteří by měli prokázat dle stěžovatelky prokázat, že její provozovna byla v době její nepřítomnosti uzavřena, se Nejvyšší správní soud rovněž ztotožňuje s krajským soudem v tom, že stěžovatelka ani v odvolání ani v žalobě neuvedla, na základě jakých skutečností by měli o této okolnosti tito svědci mít povědomí. To stěžovatelka nevysvětluje ani nyní v kasační stížnosti. Za situace, kdy z jiných důkazů vyplývalo, že provozovna byla otevřena i v době nepřítomnosti stěžovatelky, správce daně nepochybil, pokud důkaz výslechem těchto svědků neprovedl.

[39] Stěžovatelka dále vznáší námitky k posouzení znaleckého posudku z oboru písmoznaectví, který předložila správci daně jako důkaz o tom, že nepřebírala všechno zboží určené odběrateli Cuong. Ze znaleckého posudku totiž vyplývá, že podpisy na rozvozových listech měly kromě ní a jejího druha patřit též dvěma jiným osobám. Pro posouzení této námitky je zásadní, že svědci N. a F. potvrdili, že dodávky pro odběratele Cuong byly vždy dodávány do provozovny stěžovatelky, kde vykonávala ekonomickou činnost pouze stěžovatelka. Na fakturách, které byly využity ke stanovení daně podle pomůcek, pak byla vždy též označena provozovna stěžovatelky (stánek č. 149 nebo A110). Z tohoto důvodu správce daně jako pomůcku pro stanovení daně zvolil objem zboží určeného odběrateli Cuong dodaného do provozovny stěžovatelky. Jak správně konstatoval krajský soud, aplikace této pomůcky nebyla podmíněna tím, že by všechny podpisy na rozvozových listech musely patřit stěžovateli nebo jejímu druhovi, protože osoby podepisující rozvozové listy nesouvisí s tím, kam bylo zboží dodáno a kde bylo zapláceno, což není v posuzovaném případě sporné.

[40] Ačkoliv ze znaleckého posudku vyplývá, že rozvozové listy měly podepisovat i dvě jiné osoby než stěžovatelka a její druh, posudek nevyvrací, že všechno zboží pro odběratele Cuong bylo dodáváno do provozovny stěžovatelky. Navíc, svědek F. v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že stěžovatelka podepisovala rozvozové listy často neochotně a někdy napsala pouze vlnovku nebo jiný neurčitý znak. Podpisy, které znalkyně

nepřiřadila stěžovatelce nebo jejímu druhovi, tak mohou být mimo jiné také výsledkem snahy stěžovatelky svůj podpis úmyslně pozměnit. Závěry znaleckého posudku z oboru písmoznalectví proto nelze považovat k této otázce za směrodatné. Tato námitka proto není důvodná.

[41] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku věrohodnosti výpovědi svědka T. Tento svědek měl na policii vypovědět, že zboží nedodával do provozovny stěžovatelky, ale dvěma osobám do podzemních garáží, případně zboží sám přímo z auta prodával. Tuto výpověď pak podle stěžovatelky podporuje také znalecký posudek z oboru písmoznalectví. Posouzení této výpovědi jako nevěrohodné je proto nesprávné. Tato námitka není důvodná. Krajský soud v napadeném rozsudku podrobně vyložil rozpory ve třech různých výpovědích svědka T., které vedly správce daně k závěru o jeho nevěrohodnosti, kdy si svědek protirečil i v rámci jedné výpovědi. Tyto rozpory popsal krajský soud v napadeném rozsudku vyčerpávajícím způsobem v bodech 100-111. Stěžovatelka v této souvislosti nic konkrétního nenamítá, pouze poukazuje na část výpovědi svědka, která zapadá do její verze skutkového děje. Oproti posouzení provedenému krajským soudem však tato námitka stěžovatelky nemůže obstát, jelikož závěry krajského soudu ani žalovaného nijak nevyvrací ani jim neoponuje.

[42] Stěžovatelka nakonec namítá, že krajský soud nesprávně posoudil procesní vady, kterých se správce daně měl dopustit při výslechu svědků. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nebyla porušena její práva, pokud jí nebylo v požadovaném rozsahu umožněno klást otázky svědku N. Nejvyšší správní soud se zde ztotožňuje se závěrem krajského soudu v bodě 119 napadeného rozsudku, že „[u]vedl-li svědek, že si jednotlivé rozvozy nepamatuje, byly otázky k jednotlivým rozvozům vázány na jednotlivé faktury nadbytečné. Jestliže svědek opakovaně vyjádřil, že si pro odstup času již konkrétní skutečnosti z rozhodného období nevybavuje a že již vůbec si nevybavuje jednotlivé obchodní případy, v jejichž rámci prováděl závozy provozovny žalobkyně, není účelné prověřovat dalšími dotazy, zda tuto odpověď sdělí u každé jednotlivé faktury z daného období.“

[43] Jak také správně konstatoval krajský soud, právo klást svědkovi otázky podle § 96 odst. 5 daňového řádu není bezbřehé, a správce daně je oprávněn odmítnout otázky daňového subjektu, které nemohou prokázat pro rozhodnutí relevantní skutečnosti. Správce daně neumožnil zástupci daňového subjektu při výslechu svědka D. N. ze dne 19. 3. 2019 pokládat pouze opakované dotazy na postupně předkládané faktury, a to poté, co svědek opakovaně odpověděl, že si jednotlivé případy dle předkládaných faktur nepamatuje. Následně bylo zástupci daňového subjektu kladení otázek umožněno až do okamžiku, kdy již zástupce další otázky neměl. V posuzovaném případě stěžovatelka prostor klást svědkovi otázky dostala, přičemž Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k okolnostem případu neshledává v postupu správce daně pochybení.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

[45] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

[46] Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka na soudním poplatku uhradila celkem 10.000 Kč dvěma platbami připsanými na účet soudu ve dnech 7. 7. 2022 a 27. 7. 2022, tedy víc, než kolik byla povinna zaplatit. Proto podle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, rozhodl o vrácení přeplatku na soudním poplatku ve výši 5.000 Kč. Tímto soud zároveň stěžovatelku vyzývá, aby do dvou týdnů od doručení rozsudku sdělila bankovní účet, na nějž má být přeplatek poukázán, s tím, že v opačném případě bude přeplatek vrácen na účet, z nějž byl soudní poplatek uhrazen.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu