



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Z. Z.**
bytem X
DIČ: X
zastoupený Mgr. Ing. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Příkop 838/6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.10.2020, č.j. 41125/20/5200-10421-711811,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 27.10.2020, č.j. 41125/20/5200-10421-711811, kterým byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena

rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4.11.2019, č.j. 2002190/19/3309-51521-701818, č.j. 2002962/19/3309-51521-701818 a č.j. 2002967/19/3309-51521-701818.

2. Shora uvedenými dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly zahájené dne 23.11.2016 obsažených ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1810376/19/3309-60562-700197 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že závěry žalovaného a správce daně, že žalobce neprokázal nákupy od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. jsou nesprávné, nedostatečně zdůvodněné a nemají oporu v provedeném dokazování. Žalobce se správcem daně intenzivně spolupracoval a bylo provedeno velké množství důkazních prostředků, které správce daně nesprávně vyhodnotil; podle žalobce naopak tyto důkazní prostředky dokládají spolehlivou auditní stopu daných obchodních případů. Podle žalobce správce daně neprovedl jediný důkaz, kterým by věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků žalobce zpochybnil. Podle žalobce bylo možné stanovit daň dokazováním. Pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky, vybrané pomůcky jsou zcela nepřiměřené a daň není stanovena spolehlivě.
4. Podle žalobce je absurdní, že správce daně vyloučil výdaje uplatněné v souvislosti s realizacemi zakázek žalobcem, aniž by však zpochybnil a vyloučil také související příjmy, k jejichž dosažení vynaložené výdaje sloužily. Správcem daně vypočtený průměr ze zjištěných podílů výdajů na dosažených příjmech je podle žalobce zcela nesmyslný. V důsledku doměření daně došlo k tomu, že žalobce je stížen nestandardně vysokým daňovým zatížením, které zjevně neodpovídá realitě. Správce daně neuvedl jakoukoli skutkovou alternativu, jakým jiným způsobem kovoobráběcí nástroje žalobce pořídil, pokud ne od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Žalobce v daňovém řízení namítal, že správce daně ve snaze zabránit žalobci zjistit, s jakými subjekty srovnává jeho činnost, tyto anonymizuje. Nicméně i přes tuto anonymizaci je zřejmé, že správce daně porovnává žalobce se zcela nesrovnatelnými subjekty. Žalobce je drobným živnostníkem, který vykonává kusovou výrobu pro svoje zákazníky, nikoli sériovou, při které se vyrábí totožné výrobky v řádu tisíců až statisíců kusů za měsíc. Kusová výroba je mnohem pracnější, nákladnější, neboť každý vyrobený díl je specifický a na jeho výrobu je třeba použít větší množství nástrojů.
5. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný nereagoval na stěžejní odvolací námítky a skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, je v rozporu s obsahem spisového materiálu. Správce daně pouze kopíroval závěry Ing. K. ve věci společnosti Ztronic s.r.o. Žalovaný rovněž „vymlčel“ analýzu Ing. K. a dále skutečnost, že svědek P. H. poznal na fotografiích své zboží.
6. Žalobce dále namítá nezákonný průběh a ukončení daňové kontroly a marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem

projednána a byla mu nezákonně doručena. Správce daně opakovaně odmítl projednat své kontrolní závěry se žalobcem, který se toho aktivně domáhal. Dodatečné platební výměry, které byly poté vydány, byly podle žalobce pouze formálními a účelovými úkony, které tak nemohly ovlivnit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), která podle žalobce marně uplynula dnem 25.11.2019. Žalovaný tak měl dodatečné platební výměry zrušit a daňové řízení zastavit, neboť vadu postupu správce daně již nebylo možné v průběhu odvolacího řízení zhojit.

7. Žalobce dále napadá pochybnosti správce daně týkající se jeho skladové evidence nástrojů a způsobu úhrady kupní ceny. Žalobce nebyl povinen vést skladovou evidenci, neboť se jednalo o movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění. Žalobce uvádí, že evidenci nástrojů jednak vedl, a to dokonce nad rámec svých zákonných povinností.
8. Zároveň žalobce poukazuje na přílohy (230 ks fotografií) z místního šetření ze dne 27.11.2017 vedeného v sídle žalobce, které prokazují, že se jednalo o materiál pořízený od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., které správní orgány důsledně opomíjí. Svoji argumentaci dále opírá o odborné vyjádření STATIKUM ze dne 4.4.2019, které předložil v daňovém řízení.
9. Žalobce dále zpochybňuje výběr srovnatelných subjektů, jejichž činnost spočívající v hromadné statisícové sériové výrobě správce daně porovnával se žalobcem, který se zabývá zejména kusovou výrobou. Současně poukazuje na to, že v případě místního šetření u subjektů A a B byl proveden výsledek jednatelem, aniž by mohl být žalobce tohoto výsledku účasten. Žalobce dále namítá, že správce daně odmítl provést navržené důkazy (provedení výsledku jednatelem u subjektů A a B a místních šetření). Ve věci srovnatelného subjektu C (společnosti Ztronic s.r.o.) správce daně neuvádí skutečnou úplnou spotřebu nástrojů v letech 2013 až 2015 dle účetní evidence, když účelově opomíjí nákupy nástrojů od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.
10. Žalobce dále brojí proti závěrům správce daně a žalovaného zpochybňujících faktickou existenci nástrojů pořízených od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Žalobce v této souvislosti odkazuje na výsledek jednatele společnosti ZORNET, s.r.o. P. H. a úřední záznamy o podání vysvětlení na policii žalobce a Z. Z. staršího, které správce daně účelově a nesprávně hodnotil. Žalobce dále poukazuje na rozdílný přístup správce daně; tytéž skutkové okolnosti byly v případě daně z přidané hodnoty posuzovány odlišně a správce daně přistoupil ke stanovení daně dokazováním.
11. Žalobce dále namítá, že mu byly kladeny k tíži poznatky ohledně dodavatelů a subdodavatelů, které nemohl nijak ovlivnit a zpochybňuje hodnocení rizikových znaků u společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Správce daně v rozporu se zákonem použil jako důkazy úřední záznamy o podání vysvětlení na policii; žalobce rovněž zpochybňuje kontrolní převážení nástrojů provedené správcem daně a odmítnutí dalšího místního šetření.
12. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí, v němž se rovněž řádně vypořádal s podstatou odvolacích námitek žalobce.
14. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Na svém procesním postoji žalovaný setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
16. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Zdejší soud předesílá, že o skutkově obdobné věci (oprávněnost nárokovaných odpočtů DPH uplatněných Z. Z. st. na základě přijatých daňových dokladů od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.) rozhodoval již Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, a jeho závěry částečně dopadají i na nyní posuzovanou věc; proto i z nich bude zdejší soud (mimo jiné) vycházet.
18. Zdejší soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí; nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje vadu, která má za následek nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, či zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je dána rovněž tehdy, opomene-li žalovaný reagovat (byť i implicitně) na odvolací námitku.
19. K obecné námitce, že žalovaný nereagoval na všechny odvolací námítky, zdejší soud uvádí, že odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům byla (stejně jako žaloba) nejen značně rozsáhlá, ale stejně jako žaloba obsahovala obdobné, zčásti opakující se argumenty, které se nadto prolínají s rekapitulačními pasážemi. Argumentace žalobce z velké části opakuje doposud uplatněné námítky, vyjádření, výtky a stížnosti vůči správci daně, na které již správce daně (či jeho nadřízený správní orgán) v průběhu daňového řízení reagovali. Proto je klíčové, že žalovaný řádně reagoval na podstatu odvolací argumentace, stejně jako se zdejší soud zabývá jednotlivými žalobními body, tedy takovými argumenty, z nichž vyplývají skutkové a právní důvody, pro které žalobce zpochybňuje zákonnost napadeného rozhodnutí. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2018, č.j. 2 Afs 345/2017-35, podle něhož: „...rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení... Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až

chaoticky odůvodněných, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ ...požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné...“. V nyní posuzované věci se odpovědi žalovaného na odvolací námitky žalobci dostalo, neboť s jejich vypořádáním žalobce v žalobě polemizuje, byť z větší části opakováním argumentů, které uplatňoval po celou dobu daňového řízení; je tudíž zjevné, že argumentace žalobce představuje spíše nesouhlas s tím, jak byly po věcné stránce námitky vypořádány. Stručnost úvah žalovaného mířící k podstatě skutkové či právní otázky ještě neznamená, že by námitka byla vypořádána „nedostatečně“, či bez opory ve správním spisu, jak namítá žalobce. Je tomu právě naopak; veškeré úvahy žalovaného se opírají o konkrétní skutkové podklady, s nimiž byl žalobce řádně seznámen anebo mu k tomu byl dán dostatečný prostor.

20. Pokud jde tedy o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, tak zdejší soud se žalobcem nesouhlasí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vycházel ze zjištěného skutkového stavu majícího oporu ve správním spisu, a je rovněž zřejmé, jak pro věc rozhodné skutkové okolnosti hodnotil a jak je právně posoudil. S argumenty žalobce zpochybňujícími dostatečné odůvodnění klíčových odvolacích námitek zdejší soud nesouhlasí; rozhodnutí žalovaného na všechny argumenty žalobce ve svém souhrnu dává dostatečnou odpověď. Stejně tak není vadou závěrů prvostupňového správce daně, pokud se shodují se závěry správních orgánů v rámci daňových řízení ve věcech Z. Z. st. a společnosti Ztronic s.r.o.; jsou-li hodnocena kontrolní zjištění, která se týkající obdobných skutkových i právních otázek a která plynou z obchodní spolupráce těchto personálně propojených subjektů, které nadto používaly stejné skladovací prostory, jejichž obchodní transakce s dodavatelem FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. vykazovaly shodné znaky a které uplatňovaly shodnou či obdobnou argumentaci vůči správci daně, je zcela logické, že závěry správce daně coby správního orgánu, které nejsou autorským dílem jednotlivých úředních osob, budou formulačně shodné či obdobné.

III.a)

21. Předmětem sporu je unesení důkazního břemena žalobcem, pokud jde o vynaložení deklarovaných výdajů na základě přijatých faktur za nástroje a materiál vystavených společnostmi FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., které žalobce nakupoval v hmotnostních jednotkách (kg) a které hradil v hotovosti (viz přehledy faktur na str. 6, 32 a 33, 58 a 59 Zprávy o daňové kontrole, na které zdejší soud pro stručnost odkazuje), a dále zda došlo ke splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.
22. Zdejší soud se již otázkami spojenými se spoluprací mezi žalobcem, Z. Z. st. a společností Ztronic s.r.o. opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 17.2.2023, č.j. 62 Af 72/2020-120, zdejší soud popsal, že probíhala tak, že společnost Ztronic s.r.o. dodávala oběma fyzickým

osobám (zároveň jednatelům Ztronic s.r.o.) objednávky včetně technických výkresů a požadavků a k zakázkám dodávala rovněž materiál nebo již rozpracovaný polotovár. Zaměstnanci pak dle objednávek prováděli na dodaném materiálu či polotovarech požadované kovoobráběčské práce. Všechny tři subjekty pak měly stejný výrobní program a využívaly stejná či obdobná obráběcí centra. Materiál a polotovary na jednotlivé výrobní operace dodávala společnost Ztronic s.r.o. K této výrobní činnosti fyzických osob tedy byly využívány nástroje do kovoobráběcích center (sk plátky, výhrubníky, soustružníky, frézky, závitníky, frézová očka, stopová očka, vrtáky a další). Konečnou produkci pak vykazovala společnost Ztronic s.r.o. Při místním šetření v areálu v Podolí provedeném dne 27.11.2017, kde byly pořízeny žalobcem opakovaně zmiňované fotografie, správce daně zjistil, že prostory na sklady a výrobu byly vyčleněny dle jednotlivých daňových subjektů, např. sklad nástrojů byl rozčleněn na tři části pro tři ekonomické subjekty a také dle sortimentu. Také obráběcí stroje umístěné ve výrobní hale měl žalobce a Z. Z. st. vyčleněné a umístěné v jedné části. Společnost Ztronic s.r.o. v této době používala sklad nástrojů vedený systémem tzv. Toolbox, kdy jednotlivé druhy nástrojů byly uloženy v jednotlivých sektorech boxu a výdej nástrojů zaměstnancům byl prováděn automaticky na základě požadavku a čipové karty. V rámci místního šetření nebylo možné u stávajících zásob zjistit původ nákupu, a to zvláště u společnosti Ztronic s.r.o., která nástroje a materiál nakupovala i od jiných dodavatelů než od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. (srov. též rozsudky zdejšího soudu ze dne 26.1.2023, č.j. 62 Af 46/2020-158 a č.j. 62 Af 71/2020-131, ve věcech společnosti Ztronic s.r.o.).

23. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
24. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
25. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
26. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
27. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že

v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).

28. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti lze odkázat například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle nichž *„...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo...“* (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58), či *„...ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, č.j. 10 Afs 255/2018-39). Rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, příležitostně citoval ze svého rozsudku ze dne 22.8.2013, č.j. 1 Afs 21/2013 66, závěr, že: *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby‘ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/200-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“*

29. Zdejší soud rovněž zdůrazňuje, že spornou otázkou v nyní posuzované věci je již samotná existence deklarovaných dodávek. Správce daně a žalovaný podle zdejšího soudu jednotlivě i ve vzájemné souvislosti zjištěné skutečnosti správně vyhodnotili (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a své závěry o tom, že žalobce vynaložení výdajů za zboží (materiál/nástroje) dle doložených faktur neprokázal, dostatečně podložili.
30. Správci daně vyvstaly v případě výdajů za nákupy materiálu a nástrojů (vrtáky, závitníky, stopkové frézy z tvrdokovu, „SK plátky“, výstružníky, měřicí trny – sada, apod.) pochybnosti na základě toho, že po zahájení daňové kontroly žalobce nepředložil řádnou skladovou evidenci a že dle předložených daňových dokladů byly nástroje a materiál od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. nakupovány v jedné položce v celkové hmotnosti v kilogramech, bez uvedení konkrétního množství jednotlivých nástrojů.
31. V případě takto nakoupených nástrojů se proto správce daně zaměřil na průkaznost skladové evidenci žalobce, a zjistil zásadní nedostatky žalobcem vedené skladové evidence. K odpovědi správce daně na výzvu k prokázání skutečností žalobce zaslal jako přílohy listiny s označením skladová karta – nástroje, které obsahovaly pouze informace o datu a celkové hmotnosti (v kg) pořízených zásob a celkový výdej nástrojů v kilogramech za jednotlivý kalendářní měsíc, aniž by zde byly specifikovány konkrétní evidované nástroje. Z předložené skladové evidence tak nebylo zřejmé, co konkrétně (jaké nástroje, v jakém množství a od kterého dodavatele) bylo přijato na sklad a co a komu bylo vydáno a co konkrétně bylo spotřebováno, přestože žalobce uváděl, že po nakoupení měly být nástroje roztrženy dle sortimentu a poté na základě požadavku jednotlivých pracovníků měly být jednotlivé nástroje vydávány ze skladu. Jaký nástroj a kdy byl spotřebován tedy nebylo možné zjistit. Dle skladových karet měl být stav tohoto zboží vždy k poslednímu dni v roce nulový, přitom žalobce tvrdil, že materiál by mělo být stále na skladě. Správce daně a žalovaný rovněž poukázali na to, že v předložené skladové evidenci žalobce neprovedl ani ocenění zásob, ani ohodnocení konečného stavu zásob ke konci účetního období (str. 98 až 100 Zprávy o daňové kontrole). Stejně tak při místním šetření dne 27.11.2017 v provozovně žalobce nebylo možné prokázat existenci dodávek (zásob) od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. V případě zboží stejného nebo obdobného druhu uskladněného ve skladu žalobce totiž z ničeho neplynulo, že jde právě o zboží, které bylo skutečně nakoupeno dle faktur od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.
32. K opakované žalobní argumentaci, že nějaké výdaje žalobce mít musel, zdejší soud uvádí, že to ani správce daně nezpochybňoval („nějaké“ nástroje žalobce ke své činnosti použít musel). Jelikož skladová evidence nebyla průkazná, správce daně v rámci stanovení daně na základě pomůcek nezbytné výdaje na obráběcí nástroje zohlednil. Zároveň nebylo povinností správce daně prokázat jak jinak, jakými nástroji (od jakého dodavatele), žalobce realizoval svoji ekonomickou činnost.
33. Součástí správního spisu jsou i fotografie v počtu 230 ks z uvedeného místního šetření (ze dne 27.11.2017), kde jsou konkrétní nástroje „vytrženy“ a od sebe odděleny. Nakupoval-li ovšem žalobce materiál v souhrnu, kdy cena materiálu je určena v jednotkách hmotnosti, a až následně je materiál vytržěn (přestože žalobce argumentuje tak, že materiál vytržít nelze) a uchován odděleně podle svého určení, pak je nemožné, aby žalobcem vedená skladová evidence požadavkům na průkaznost dostala. Pořízené fotografie z místního

šetření pouze prokazují existenci „nějakého“ materiálu (nástrojů) v provozovně žalobce, avšak neprokazují, že se jedná o nástroje dle předmětných faktur od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, v němž uvádí: *„K fotografiím zachycujícím zboží uskladněné v provozovně stěžovatele (pořízeným při místním šetření provedeném dne 27. 11. 2017) je pak nutno uvést, že tyto nemohou samy o sobě prokázat, že stěžovateli bylo dodáno zboží dle předložených faktur (v daném rozsahu atd.). Stěžovatel sice v kasační stížnosti tvrdí, že nástroje z daných fotografií bylo možno ztotožnit s daňovými doklady vystavenými obchodními společnostmi FERMA a ZORNET, avšak toto své tvrzení jakkoli blíže nerozvádí a ani nekonkretizuje. Nelze v této souvislosti pominout, že v dané provozovně se nacházely i nástroje dalších subjektů, které tyto odebíraly buď taktéž od obchodních společností FERMA a ZORNET, či od jiných dodavatelů. Při prvním místním šetření provedeném v dané provozovně přitom dané nástroje nebyly roztrženy dle jejich majitele, k tomu došlo až poté, co byly stěžovateli doručeny výzvy k prokázání skutečností...“*. Námitky žalobce proti závěrům správce daně a žalovaného, pokud jde o hodnocení fotografií z místního šetření, tudíž nejsou důvodné.

34. Namítá-li v této souvislosti žalobce, že správce daně dospěl na základě kontrolního převážení ke spekulativním závěrům, tak o kontrolní převážení se nosné závěry správce daně, stejně jako žalovaného v nyní posuzované věci neopírají. Správce daně při místním šetření orientačně převážil tři druhy nástrojů k ověření údajů ve skladové kartě a dospěl k závěru, že kupř. za rok 2015 mělo být ze skladu vydáno 43 563 kusů nástrojů, s denní spotřebou 119 kusů nástrojů, včetně sobot a nedělí, přitom měl žalobce k dispozici dva obráběcí stroje. Žalovaný k tomu v bodu 131 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že sám správce daně uvedený výpočet provedený na popud žalobce nepoužil jako důkaz. Z důvodu sporné využitelnosti takového důkazního prostředku tudíž podle žalovaného nelze vyhovět ani návrhu na opakování či provedení dalšího místního šetření. Podle žalovaného na základě současného stavu skladových zásob není možné zjistit nebo dovozovat skutečný stav zásob a jejich sortiment ve zdaňovacích obdobích roku 2013, 2014 a 2015. Zdejší soud souhlasí s tím, že zdůvodnění odmítnutí provedení dalšího místního šetření u žalobce v kontextu všech zjištěných skutečností plně ob stojí.
35. Pokud žalobce soustavně namítá, že nakupoval předmětné nástroje a materiál jako věci hromadné v hmotnostních jednotkách, v hmotnostních jednotkách je přijímal na sklad a v hmotnostních jednotkách je musel i vyskladnit, v opačném případě by podle jeho názoru nebyla patrná vazba na přijaté daňové doklady, tak předně ze způsobu, jakým žalobce skladovou evidenci vedl, žádná vazba na konkrétní předmět plnění dle přijatých dokladů od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. nevyplývala; žalobce nepředložil žádné důkazy dokládající spolehlivě auditní stopu osudu předmětných nákupů. Pokud žalobce nakoupil materiál a nástroje v hmotnostních jednotkách jakožto celek, tak již v době nákupů musel vědět, že z účetního hlediska bude jejich evidence značně problematická.
36. Zpochybňuje-li žalobce povinnost vést v případě nástrojů pořizovaných od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. skladovou evidenci s argumentací, že se v případě těchto dodávek jednalo o drobný hmotný majetek spadající do kategorie „další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění“, tak i s touto argumentací se správní orgány vypořádaly.

37. Z právní úpravy vyplývá, že i osoby, které vedou daňovou evidenci dle § 7b ZDP (což byl případ žalobce), mají povinnost průkazně vést evidenci majetku včetně zásob, tedy skladovou evidenci. Pod pojem majetek nepochybně spadají i zásoby zboží, které jsou tzv. krátkodobým či oběhovým majetkem (viz body 14 až 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.12.2020, č.j. 10 Afs 185/2020-43). V obsahových náležitostech daňové evidence odkazuje § 7b odst. 2 ZDP na § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), z níž plyne, že i movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší jsou materiálem ve smyslu zásob, který měl být vykázán ve skladové evidenci, zahrnut v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován (str. 100 Zprávy o daňové kontrole a bod 92 napadeného rozhodnutí). Dle účetních předpisů byl žalobce povinen evidovat majetek a zásoby, byl povinen provést zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů k poslednímu dni zdaňovacího období a o tomto zjištění provést zápis a o případné rozdíly upravit základ daně, tzn. dle principu daňové evidence provést inventarizaci, což je proces zjišťování skutečného stavu majetku a závazků, prováděný za účelem shody evidovaného stavu se stavem skutečným. Žalobce žádný z těchto úkonů neprovedl.
38. Zdejší soud k tomu uzavírá, že skladovou evidenci je třeba vést v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby z ní bylo možno ověřit pohyb zboží a materiálu v návaznosti jak na příjmy, tak na výdaje daňového subjektu. Z údajů v řádně vedené skladové evidenci lze zjistit stav zásob v kusech a jejich ocenění během roku a lze analyzovat pohyb zboží ve skladu a porovnat tyto údaje s inventurním stavem ke konci roku. *„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2016, č.j. 5 Afs 99/2015-106). Těmto požadavkům žalobce nedostal (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 10 až 11, 24, 37 až 40, 51, 62 až 67 a 81 Zprávy o daňové kontrole a body 73, 75, 92 až 96 napadeného rozhodnutí).
39. Žalobce k tomu odkazuje na odborné vyjádření znaleckého ústavu STATIKUM ze dne 4.4.2019, které bylo předloženo v rámci daňového řízení ohledně vedení skladové evidence společností Ztronic s.r.o. (dále jen „posouzení STATIKUM“), který podle zdejšího soudu správce daně a žalovaný správně vyhodnotili, přičemž s námitkami žalobce ohledně tohoto hodnocení zdejší soud nesouhlasí. Předmětem tohoto posouzení bylo zjištění nákladů evidence nástrojů a plyne z něj závěr, že změna vedení evidence materiálu nakoupeného v hmotnostních jednotkách na kusové/položkové vedení evidence by byla vzhledem k pořizovacím nákladům značně neekonomická. Ani posouzení STATIKUM jednak nemůže mít vliv na povinnost žalobce vést průkaznou skladovou evidenci, a zejména neprokazuje faktickou existenci dodaného zboží, jež byla zpochybněna řadou dalších skutečností, nikoli pouze neprůkaznou skladovou evidencí. Zdejší soud k tomu poznamenává, že přestože se

zhotovitel posouzení STATIKUM o faktickém stavu nemohl přesvědčit a nemohl znát bližší specifikaci nástrojů, přesto tyto nástroje hodnotí a uvádí závěry o ceně. Shodně se k tomuto důkazu vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, a akcentoval jeho nevěrohodnost a nevyužitelnost.

40. Neobstojí ani odkaz žalobce na Směrnici č. 2/2019 generálního ředitele – Evidence majetku ze dne 13.5.2019, č.j. 47053/19/7300-10164, upravující mj. evidenci majetku České republiky, s níž hospodaří Generální finanční ředitelství, neboť se nejedná o směrnici týkající se evidence majetku žalobce a pro nyní posuzovanou věc je tak její obsah bez významu. Správní orgány opakovaně zdůraznily, přestože žalobce byl povinen vést skladovou evidenci, jím předložená evidence nebyla průkazná a nemohla tak prokázat žalobcem deklarovaná plnění.
41. K dodávkám od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. dále nebyly doloženy písemné kupní smlouvy, nabídky či objednávky, ani dodací listy. Nebyly předloženy ani záznamy o přepravě (podle P. H. měl přepravu realizovat sám s autem své dcery pomocí vozíku); úhrada za zboží (pravidelně a dlouhodobě) probíhala v hotovosti. Namítá-li žalobce, že svým postupem neporušil zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, tak to mu ani správce daně nevytýkal; žalobce se však volbou této formy úhrady za deklarovaná plnění dostal z hlediska uplatnění nároku na odpočet DPH do důkazní nouze, když žádným důkazem o platbě nemohl vyvrátit pochybnosti správce daně, které se opíraly i o řadu dalších skutečností. Žalobce ničím neprokázal, že k úhradě předmětných dodávek v hotovosti došlo; tuto skutečnost neprokazuje pouze tvrzení žalobce či svědka P. H. Správce daně v této souvislosti rovněž poukázal na nedostatečné stavy na pokladně žalobce, tedy nedostatek finančních prostředků k úhradě předmětných faktur (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na bod 99 napadeného rozhodnutí).
42. Pokud jde o dodavatele FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., kteří byli vzájemně provázáni skrze P. H. (manžel jednatelky společnosti FERMA s.r.o. a její zplnomocněný zástupce a jednatel ZORNET, s.r.o.), skutečnosti zjištěné ohledně jejich fungování pochybnosti správce daně rovněž prohloubily. Zdejší soud odkazuje na str. 17 Zprávy o daňové kontrole shrnující poznatky ohledně společnosti FERMA s.r.o., která na výzvy správce daně vůbec nereagovala, a na str. 69 až 74 Zprávy o daňové kontrole shrnující poznatky ohledně společnosti ZORNET, s.r.o. a jejich dodavatelů (jejich jednatelé tuto společnost nebo P. H. neznali nebo se jednalo o nefungující subjekty, další jednatel uvedl, že byl podveden a nemá přístup k datovým schránkám svých firem). To správce daně zjistil z informací poskytnutých policií o podání vysvětlení osob, které byly do předmětných obchodů s touto komoditou v letech 2012 až 2016 zapojeny (str. 70 Zprávy o daňové kontrole). Ani odpovědi jednatelů obchodních partnerů společnosti ZORNET, s.r.o. tedy nepotvrdily existenci obchodů s předmětným zbožím a nepřinesly nic podstatného k uskutečnění deklarovaných nákupů. Je třeba zdůraznit, že to byl především žalobce, kdo byl povinen svými důkazními prostředky prokázat, že přijal deklarované dodávky. To se mu však nepodařilo. Stejně tak z ničeho neplyne, že by správce daně kladl skutečnosti týkající se fungování jeho dodavatelů či subdodavatelů žalobci k tíži.
43. Pokud jde o námitku žalobce, že úřední záznamy o podání vysvětlení na policii osob popírajících obchodní spolupráci se společností ZORNET, s.r.o. nelze považovat za důkazní prostředky, tak ta není namístě. Je pravdou, že provedení důkazu listinou

zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování, a proto není možné, aby takovýto důkaz byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57); v nyní posuzované věci tomu však tak nebylo, neboť závěr o neunesení důkazního břemena žalobce a nutnosti přechodu na pomůcky je opřen především o vady skladové evidence v návaznosti na předložené faktury. Podle zdejšího soudu byly podmínky pro to, aby si správce daně takové skutkové podklady, jako jeden z mnoha důkazů, které se týkaly předmětných obchodů, vyžádal, splněny.

44. Pokud jde o svědeckou výpověď P. H. (protokol ze dne 16.4.2018, č.j. 831715/18/3309-60562-700197) ve věci obchodní spolupráce se žalobcem, tak P. H. uvedl, že společnost FERMA s.r.o. neměla žádné zaměstnance a vše za ni vyřizoval on na základě plné moci. Předmětem její činnosti byl výkup nepotřebných zásob, elektromateriál, „instalační“, „90% náradí a nástroje na kovoobrábění“. Žalobci společnost FERMA s.r.o. prodávala náradí, nástroje na kovoobrábění, přičemž P. H. uvedl, že zná Z. Z. mladšího, nepamatoval si již jak, kdy a za jakých okolností se s ním seznámil s konstatováním, že je to již „hodně let“. Jednání měla probíhat telefonicky (jak často činil nabídky Z. Z. ml. svědek nevěděl) či osobně se Z. Z. mladším, se zaměstnanci žalobce svědek nikdy nekomunikoval. Písemné nabídky neexistovaly, veškeré dokumenty, účetnictví, již byly předány novému majiteli. Podle P. H. měla mít společnost FERMA v letech 2012 až 2015 provozovnu a sklad v Bořitově u Černé hory. Pokud jde o přepravu, svědek uvedl, že vozil zboží ze 70 %, z 30 % je vozil Z. Z. ml. Zboží bylo vyskladněno v Bořitově, když si pro ně přijel Z. Z., nebo se předávalo „na půl cesty“ u „Makra v Brně“, „na Rohlece, někdy ve Slavkově“. Dodací listy neměli k dispozici, podle svědka jako doklad sloužily faktury. Zboží bylo prodáváno na kilogramy, bylo váženo na osobní váze na místě, kde docházelo k jeho předání, bylo zapláceno v hotovosti při jeho předání. K otázce správce daně na délku trvání obchodní spolupráce FERMA s.r.o. se Z. Z. ml. svědek odpověděl, že neví s tím, že k ukončení spolupráce došlo, protože se „firma převedla a prodala“, dodavatele zboží si P. H. nevybavil, jména osob jednajících za dodavatele neznal. Stejně tak nevěděl, kdo je J. S. (*nový jednatel FERMA s.r.o., pozn. zdejšího soudu*). Zboží nakupoval „různě“, „v podstatě po celé republice“, např. v Plzni, ve Svitavách, v Praze. Později doplnil, že se o tom, že nějaká firma rozprodává zásoby, dozvěděl „přes známý nebo samy volaly“, neboť jim bylo známo, že vykupuje nepotřebné zásoby. Pokud jde o dotazy na inventarizaci a neprodané zásoby na skladu, svědek neurčitě odpověděl, že asi byla prováděna, a jestli něco zůstalo na skladu, nevěděl. Pokud se správce daně dotazoval na konkrétní společnosti (např. HEX-GROUP s.r.o. v likvidaci), tak svědek uvedl, že od této společnosti asi nakupoval, konkrétní osobu nezná, spolupracovali podle svědka rok až tři nebo pět let, přičemž svědek uvedl „nevím“. Zboží (nepotřebné zásoby) mu vozily firmy, od nichž nakupoval, přeprava jej nezajímala, zboží zvažil a v hotovosti zaplatil, stvrzenka o tom nebyla - „faktura za hotové nahrazuje všechny doklady“. Obdobným způsobem podle vyjádření svědka probíhala obchodní spolupráce svědka coby jednatele ZORNET, s.r.o. se žalobcem (prostřednictvím Z. Z. mladšího), s tím, že zboží měl svědek uskladněno ve Skalici nad Svitavou a v Letovicích, co nakoupil, obratem prodal, žádné neprodané zásoby nebyly ke konci roku evidovány. Zboží bylo Z. Z. ml. objednávalo telefonicky na kovoobrábění všeho druhu. Jako důvod ukončení obchodní spolupráce svědek uvedl, že ho „finanční

úřad dodanil“ a že byl označen za nespolehlivého plátce. Ke stanovení ceny za množství svědek uvedl, že byla stanovena tak, že vycházela zhruba o polovinu méně, byla stanovena na kilogramy, protože na kilogramy svědek nakupoval a neuměl si představit, že by nástroje přepočítával.

45. Zdejší soud se s ohledem na výše shrnutý obsah svědecké výpovědi ztotožňuje se správnými orgány, že P. H. potvrdil spolupráci se žalobcem pouze v obecné rovině, že tento důkaz nepřinesl žádné bližší skutečnosti o předmětných plněních a že si svědek nepamatoval žádné důležité skutečnosti týkající se své obchodní činnosti. Odkazuje-li žalobce na čestné prohlášení P. H., tak s tím se vypořádal žalovaný v bodě 103 napadeného rozhodnutí, v němž korigoval nesprávný závěr správce daně, že se nejedná o důkazní prostředek, který lze hodnotit s tím, že tuto vadu správce daně zhojil především provedením výsledku P. H. jako svědka. S tím zdejší soud souhlasí a dodává, že „čestné prohlášení“ je listinou, která není ze zákona nadána pravdivostí o tom, co je v ní uvedeno, což plyne z ustálené judikatury správních soudů; *„Tvzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši. Na druhou stranu ani první senát, ani žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu...nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího vymlčet. Jakkoliv musí správce daně přihlídnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyjdou najevo, neznamená to, že jakékoliv skutečnosti či dokonce tvrzení musí následně zoblednit jako důkazy“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2014, č.j. 9 Afs 139/2013-30).
46. Pokud žalobce argumentuje tak, že výslech svědka byl proveden se značným časovým odstupem (v roce 2018), zdejší soud poukazuje na to, že se v daném případě jednalo o dlouhodobou mnohaletou obchodní spolupráci. Svědek nejenom nesdělil konkrétní detaily obchodní spolupráce, ale nebyl schopen uvést vůbec žádné konkrétní informace o svých dodavatelích, s nimiž musel aktivně obchodovat, a to ani přes velké množství materiálu a nástrojů. Akcentuje-li žalobce pasáž svědecké výpovědi, kdy P. H. uvedl, že samozřejmě veškeré dodavatelské firmy, na které se správce daně dotazoval, si zhruba pamatuje, ale neví, jak tyto otázky souvisí s panem Z. ml., tak z toho nelze dovozovat, že by svědek uvedl detaily obchodní spolupráce, na kterou byl dotazován. Tvrdí-li žalobce, že realizaci předmětných obchodů potvrzuje skutečnost, že žalobce při výslechu předložil P. H. fotografie, na nichž svědek předmětné zboží údajně poznal, což správce daně účelově zamlčel, tak z protokolu o výslechu P. H. jako svědka ve věci obchodní spolupráce se žalobcem nic takového neplyne. Z úřední činnosti je zdejšímu soudu známo, že se tak stalo v rámci jeho výslechu k okolnostem spolupráce se společností Ztronic s.r.o. (protokol ze dne 16.4.2018, č. 834524/18/3309-60563-707238). K tomu zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 26.1.2023, č.j. 62 Af 46/2020-158, v bodě 45 ve vztahu ke společnosti Ztronic s.r.o. uvedl, že *„Tvzení svědka P. H., že na fotografiích, které mu byly předloženy v rámci konání jeho svědecké výpovědi dne 16.4.2018, poznává své zboží, které dodal žalobci, podle zdejšího soudu představuje pouhé tvrzení, které ve světle výše uvedeného jako důkaz vyvracející pochybnosti správce daně neobstojí. Není rovněž pravdou, že by správce daně tyto fotografie účelově přehlížel.“*
47. Pokud žalobce namítá, že žalovaný nesprávně odmítl jako důkaz fotodokumentaci nástrojů ve vlastnictví společnosti Ztronic s.r.o., která podle žalobce prokazuje existenci nástrojů od

FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., tak podle zdejšího soudu z fotografií nevyplývá, že žalobce od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. pořídil předmět plnění deklarovaný na fakturách. Zdejší soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že z těchto fotografií nelze dovést souvislost s prověřovanými transakcemi (deklarované dodání nástrojů) za kontrolovaná období roků 2013 až 2015. Podle zdejšího soudu se nadto dle tvrzení žalobce mělo jednat o nástroje ve vlastnictví jiného daňového subjektu, tudíž souvislost s nákupy žalobce není zřejmá.

48. Odkazuje-li žalobce jako na důkaz o existenci předmětných dodávek na fotografie pořízené na jaře roku 2017, tak ty zachycují pouze P. H. u automobilu s krabicí v ruce, ukazující na zavazadlový prostor či v automobilu a krabice „nějakých“ nástrojů v zavazadlovém prostoru automobilu; žádná skutečnost týkající se předmětných dodávek v kontrolovaných zdaňovacích obdobích z nich neplyne. Hodnocení těchto fotografií, jak bylo provedeno správcem daně a žalovaným, nemá zdejší soud co vytnout (bod 106 napadeného rozhodnutí). Fotografie, které byly pořízeny v průběhu místního šetření pak zachycují povětšinou „nějaké“ roztríděné nástroje.
49. Stejně tak nemohou existenci předmětných dodávek od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. prokazovat úřední záznamy o podání vysvětlení na Policii ČR, na které žalobce odkazuje, neboť obsahovaly vyjádření žalobce a Z. Z. staršího. Zdejší soud nesouhlasí s námitkou „účelovosti“ hodnocení obsahu těchto úředních záznamů coby pouhých tvrzení; sám žalobce v žalobě tato tvrzení shrnuje. Nejedná se o důkaz prokazující existenci předmětných dodávek, nýbrž o tvrzení žalobce a Z. Z. staršího v zásadě se shodující s vyjádřeními (tvrzeními) žalobce sdělenými policii.
50. Žalobce tudíž pochybnosti správce daně nevyvrátil; přitom prokázání deklarovaných nákupů tížilo žalobce, nikoli s ním kontrahující subjekty – společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Svědecká výpověď P. H. neprokázala uskutečnění fakturovaných plnění, nebyly doloženy žádné písemné dohody ani objednávky, forma úhrady v hotovosti, byla správcem daně zpochybněna. Společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. neměly žádné zaměstnance, obchodní spolupráce probíhala telefonicky, jen mezi svědkem a jednatelem žalobce, předání zboží nebylo nijak (kromě faktury) dokladováno. P. H. si nepamatoval své dodavatele (i přes frekventovanou dlouhodobou obchodní spolupráci). Skladová evidence žalobce byla neprůkazná a byla správcem daně relevantně zpochybněna. Námitky žalobce, že unesl své důkazní břemeno a že je to naopak správce daně, kdo své důkazní břemeno neunesl, tedy nejsou důvodné. Nelze přisvědčit ani tvrzení žalobce, že správce daně ignoroval důkazní prostředky žalobce a tyto účelově přehlížel; byl to žalobce, který se ocitl v důkazní nouzi v důsledku svého vlastního postupu. Správce daně přitom přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedl žalobce.
51. Pokud jde o nevypořádání důkazních návrhů, zdejší soud ověřil, že se všemi důkazními návrhy žalobce se správce daně i žalovaný vypořádali, tj. zdůvodnili, proč je jako důkazy neprovedou. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2019, č.j. 1 Afs 148/2019-59, „...*povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně (srov. rozsudek ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 – 54, bod 29 a zde citovaná judikatura). Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své*

skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhopán, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení nebo, že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán je tak oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí...“.

52. Žalobce rovněž napadá postup správce daně, který provedl dne 19.1.2018 místní šetření (protokoly ze dne 19.1.2018 č.j. 68343/18/3309-60563-707238, č.j. 68372/18/3309-6563-707238, úřední záznam ze dne 20.8.2019, č.j. 1706502/18/3309-60563-707238 – analýza Ing. K.) u dvou subjektů (ve Zlínském kraji) se srovnatelným předmětem činnosti (kovoobrábění), jehož cílem bylo zjistit obvyklé podmínky pro nákup, evidenci a likvidaci nástrojů používaných při kovoobrábění, používaný materiál, strojní vybavení a dosažené výnosy těchto subjektů, a to v letech 2012 až 2016 (strana 16 a 38 Zprávy o daňové kontrole). Důvodem pro využití tohoto postupu v rámci vyhledávací činnosti byly především odlišnosti nákupů od jednotlivých dodavatelů u společnosti Ztronic s.r.o. a dále zjištění obvyklé praxe v daném odvětví. Dále byly údaje od těchto srovnatelných subjektů použity spolu s nezpochybněnými údaji od společnosti Ztronic s.r.o. (subjekt C) jako pomůcky pro účely stanovení výsledné daňové povinnosti žalobce (společnost Ztronic s.r.o. nakupovala i od jiných dodavatelů). V této souvislosti není zjevné, jak měl správce daně „vymlčet“ analýzu Ing. K., když tato byla jedním z podkladů vedle řady důkazů, na jejichž základě došlo v daňovém řízení u společnosti Ztronic s.r.o. k vyloučení výdajů za nákupy nástrojů a materiálu od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 26.1.2023, č.j. 62 Af 46/2020-158 a č.j. 62 Af 71/2020-131, ve věcech společnosti Ztronic s.r.o.).
53. S námitkou, že se v případě těchto šetření jednalo i o výslech svědků, zdejší soud nesouhlasí, neboť nešlo o prošetření obchodů (skutkových okolností) souvisejících se žalobcem. Odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, je proto směru nepřiléhavý. Proto ani nebylo nutné provést k tomu žalobcem navržené důkazy (provedení místního šetření u těchto subjektů, výběru jiných srovnatelných subjektů a jejich jednatelů, výslech osob odpovědných za vedení skladové evidence), neboť ani ty by žalobcem tvrzené skutečnosti nebyly schopny prokázat.
54. Namítá-li žalobce, že správní orgány vědomě manipulovaly s důkazy (z daňových řízení u společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.) a utajovaly je, zdejší soud mu nemůže dát za pravdu. Z výše shrnutého skutkového stavu zřejmé, že písemnosti, s nimiž se žalobce nemohl seznámit, nebyly použity jako důkaz, a že se všemi skutečnostmi, z nichž správce daně vycházel, byl žalobce řádně seznámen. Žalobci byly na základě jeho žádosti poskytnuty kopie některých listin, jež jsou součástí vyhledávací části spisu, které se týkaly jeho dodavatelů (viz bod 134 napadeného rozhodnutí) v omezeném rozsahu, neboť by jejich plným zpřístupněním byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu, jiných osob zúčastněných na správě daní či cíle správě daní; takový postup správních orgánů byl v souladu s § 66 odst. 3 daňového řádu, podle něhož není-li ohrožen zájem jiného

daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu. Zdejší soud v této souvislosti rovněž odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.5.2013, č.j. 9 Afs 34/2012-40, podle nichž „*stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59).“.*

55. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu 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.
56. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
57. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
58. Z citovaných ustanovení plyne, že ke stanovení daně dle pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1. daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2. bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Podmínky pro přechod na pomůcky byly v nyní posuzované věci splněny. V tomto ohledu neobstojí odkaz žalobce na odmítnutí jeho nároku na odpočet DPH na základě dokazování (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 17.2.2023, č.j. 62 Af 72/2020-120). To nevylučuje s ohledem na skutečnost, že žalobce ekonomickou činnost vykonával a plynuly mu z ní příjmy, použít v případě daně z příjmů právě pomůcky s odkazem na doktrínu esenciálních výdajů (viz rovněž bod 44 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41).
59. Konstantní judikatura správních soudů k otázce aplikace pomůcek ve smyslu § 98 daňového dovodila, že pokud se týká možnosti daňového subjektu zpochybňovat postup

správce daně při stanovení daně podle pomůcek, tak „Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše citovaný § 98 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem 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 reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, pokračování 9 Afs 77/2013-70 u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2014, č.j. 9 Afs 77/2013-67). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16.5.2019, č.j. 1 Afs 8/2019-56, „...muselo by jít o natolik zásadní pochybení správce daně, u nichž by byl daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci [rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67, část IV. b)]. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně.“

60. Podle zdejšího soudu však žalobce žádným kvalifikovaným způsobem nezpochybňuje výsledek správcem daně stanovené daně, neuvádí, proč výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Z postupu správce daně, jakým odůvodnil stanovení výše výdajů žalobce, není podle zdejšího soudu zřejmý jakýkoli exces. „V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze 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 daňového řádu), a daňová povinnost stanovena na jejím základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu)... Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při

použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.4.2014, č.j. 1 Afs 20/2014-40). Soudům tak nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích správního uvážení a nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.9.2019, č.j. 3 Afs 283/2017-36).

61. Žalobce ve svých přiznáních k dani z příjmů fyzických osob vykázal příjmy i výdaje. Svá tvrzení o těchto údajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti, byl povinen hodnověrným způsobem prokázat, což se mu nepodařilo. V důsledku důkazní nouze pak ani nebylo možné stanovit daň dokazováním a bylo nutno přistoupit k využití pomůcek. Je nutné odmítnout argumentaci žalobce, že správce daně stanovil daň částečně dokazováním a částečně pomůckami. Ve všech dodatečných platebních výměrech správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tedy, že doměřuje daň podle pomůcek, které popsal. Použití důkazních prostředků, které nebyly správcem daně zpochybněny, pak nelze v takovém případě považovat za stanovení daně dokazováním, neboť § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu takový postup výslovně řadí mezi možné pomůcky. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle.
62. Správce daně ke stanovení daně z příjmů žalobce použil jako pomůcky porovnání se srovnatelnými subjekty (A, B a C) a důkazní prostředky žalobce, které nebyly zpochybněny, tedy příjem, mzdy zaměstnanců, uzávěrkové výdaje, provozní režii a nákup materiálu. Zohlednil také odečet úroků, životního pojištění a slevu na poplatníka (viz odůvodnění dodatečných platebních výměrů správce daně, úřední záznamy ze dne 10.6.2019, č.j. 1447447/19/3309-60562-700197, 1447453/19/3309-60562-700197, č.j. 1447518/19/3309-60562-700197). Co se srovnatelných subjektů jako jedné ze zvolených pomůcek týče, správce daně zvolil ve všech třech letech stejné tři srovnatelné subjekty na základě vymezených kritérií, mezi které patřila shodná činnost se žalobcem, použití stejných či obdobných kovoobráběcích center ve stejném období a čase, vedení skladové evidence a příslušnost správce daně Územního pracoviště v Uherském Hradišti. Na základě provedených šetření a poskytnutých údajů a podle skladové evidence zjišťoval spotřebu nástrojů na kovoobráběcí stroje a jejich poměr k výnosům – příjmům. Výši poměrů u srovnatelných subjektů správce daně zprůměroval a pomocí výsledné hodnoty stanovil výši výdajů na pořízení nástrojů u žalobce.
63. K námitce žalobce, že byly vybrány nesrovnatelné subjekty, zdejší soud předesílá, že institut vyměření daně podle pomůcek nelze chápat natolik striktně, že by správce daně byl povinen vybrat srovnatelný subjekt s naprosto totožnou strukturou a činností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11.1.2018, č.j. 4 Afs 122/2017-46, či ze dne 11.7.2019, č.j. 1 Afs 108/2018-37). Plně proto postačuje, pokud správce daně jako srovnatelné subjekty použil subjekty, které působily ve shodném oboru, ve shodném období a lokalitě. Zvolená kritéria považuje zdejší soud za logická a vhodná s tím, že správce daně nejen řádně vysvětlil, proč daná kritéria zvolil, ale zároveň řádně odůvodnil,

jak byla naplněna. Určité rozdíly v činnosti srovnatelných subjektů a žalobce bezpochyby existují, nicméně žalobce neprokázal, že by měl tento rozdíl za následek vyměření zjevně excesivní daňové povinnosti. Takový závěr neosvědčuje ani rozdíl ve velikosti srovnávaných subjektů. V posuzovaném případě žalobce nesplnil povinnost vést skladovou evidenci. Tuto povinnost přitom měly všechny srovnávané subjekty. Její vedení ostatně bylo jedním z kritérií výběru srovnatelných subjektů.

64. Není důvodná rovněž námitka, že výše nákladů žalobce neměla být určena za pomoci průměru nákladů srovnatelných subjektů. Správce daně vybral tři srovnatelné subjekty právě pro účely zjištění průměru v poměrech nákladů ve vztahu k příjmům těchto subjektů. Z pohledu obecného požadavku na metodiku při práci s pomůckami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 10 Afs 372/2017-89) by nebylo vhodné, aby správce daně v tomto stádiu třídil vybrané srovnatelné subjekty podle toho, zda u nich zjištěné údaje jsou k prospěchu žalobce, či nikoli. Takový postup by navíc narážel na potřebu daně stanovit spolehlivě (§ 1 odst. 2 ve spojení s § 98 odst. 4 daňového řádu). Pokud žalobce odkazuje na rozdílnost kusové a sériové výroby s tím, že kusová výroba je mnohem pracnější, nákladnější a projevuje se i na zvýšené spotřebě používaných nástrojů oproti sériové výrobě, tak k tomu zdejší soud odkazuje na str. 95 a 96 Zprávy o daňové kontrole, kde na uvedené správce daně reagoval tím, že odkázal na místní šetření u takového srovnatelného subjektu (úřední záznam byl žalobci v anonymizované formě poskytnut) s tím, že právě tzv. malí živnostníci mají na velmi vysoké úrovni evidenci skladových zásob, celkové skladování nástrojů, výdaje nástrojů a jejich kontrolu kvůli jejich vysoké pořizovací ceně a možnosti různých ztrát a odcizení. Jejich procento poměru mezi výdaji za nákup nástrojů za jednotlivý rok a dosažených příjmů jen z kovoobrábění činí cca 4,48% až 6,13 %, tzn. je i nižší, než jakou výši poměru správce daně nakonec při stanovení daně použil u žalobce (správce daně vyšel z poměru 5,293% za rok 2013, 5,226% za rok 2014 a 5,89% za rok 2015). Správce daně rovněž poukázal na to, že žalobce svoji činnost uskutečňoval výhradně pro společnost Ztronic s.r.o., či zcela ojedinele pro Z. Z. st. (dle předložených objednávek se jednalo o výrobu dílů od 1 kusu až po 300 kusů).
65. Namítá-li žalobce, že neznal podrobnosti o srovnatelných subjektech, tak zdejší soud odkazuje na zásadu legality (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu), zásadu, že správa daní je neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), povinnost mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu) a další. Neseznání žalobce s podrobnostmi o srovnatelných subjektech proto nelze označit za nezákonné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 10 Afs 372/2017-89). Nadto je zjevné, že žalobce měl o srovnatelných subjektech dostatek informací, neboť z nich odvozuje jejich nesrovnatelnost s vlastní činností. Také z toho plyne, že mu byly sděleny dostatečně konkrétní informace, aby si o těchto subjektech mohl činit úsudek. Po správci daně nelze požadovat, aby při výběru srovnatelných subjektů naprosto vyčerpávajícím způsobem popsal a odůvodnil, proč je vybraný daňový subjekt zcela srovnatelný se žalobcem. Jeho úkolem je uvést přesvědčivé důvody, proč lze vybraný daňový subjekt považovat za srovnatelný subjekt, a nikoliv vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto daňovým subjektem a žalobcem. Tomuto požadavku podle zdejšího soudu správce daně dostal s tím, že pravděpodobnost, že by našel na trhu úplně stejné daňové subjekty je mizivá. Správce daně srozumitelně vysvětlil, proč vybral tyto srovnatelné subjekty, a popsal postup, jak výši průměrných nákladů stanovil. Se všemi námitkami žalobce směřujícími do stanovení daně podle pomůcek se rovněž správní

orgány vypořádaly (pro stručnost zdejší soud odkazuje zejména na str. 95 a 96, 107 Zprávy o daňové kontrole a bod 59 a 60 napadeného rozhodnutí).

66. Z výše uvedeného tak vyplývá, že byly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek a daň byla tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. Námitky žalobce jsou proto nedůvodné.

III.b)

67. Pokud jde o procesní námitky žalobce, ty se předně týkají neprojednání Zprávy o daňové kontrole; žalobce mimo jiné dovozuje, že v důsledku chybného postupu správce daně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty.
68. Správce daně nabídl žalobci celkem šest termínů k projednání Zprávy o daňové kontrole, vždy ve dvou dnech se čtrnáctidenním odstupem (16.9.2019, 18.9.2019, 30.9.2019, 2.10.2019, 15.10.2019, 17.10.2019). Z těchto termínů projednání Zprávy o daňové kontrole se žalobce vždy omluvil, (vyjma termínu 15.10.2019, ze kterého se omluvil až dne 16.10.2019). V rámci poslední omluvy uvedl informaci o hledání nového zástupce (plnou moc pro nového zástupce žalobce doložil dne 1.11.2019). Správce daně postup žalobce vyhodnotil jako vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole a dne 17.10.2019 zaslal Zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobce. Žalovaný poté v rámci odvolacího řízení uvedený postup správce daně neměl za souladný se zákonem, a proto žalobce znovu dne 3.7.2020 pozval k projednání Zprávy o daňové kontrole, a to na 21.7.2020. Žalobce se dne 13.7.2020 z navrženého termínu omluvil z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně dne 25.11.2019. Správce daně nepovažoval tuto omluvu za dostatečnou a spolu s poučením zaslal dne 22.7.2020 žalobci další pozvánku na 7.8.2020. Žalobce byl výslovně upozorněn, že pokud budou uvedeny shodné důvody další omluvy, bude tato skutečnost posuzována jako opětovné vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole. Dne 30.7.2020 se žalobce omluvil i z tohoto termínu, z téhož důvodu jako v předchozí omluvě a dále z důvodu pracovního vytížení zástupce žalobce (z důvodu absolvování státní závěrečné zkoušky z magisterského studia a z důvodu nepříznivé epidemiologické situace vzhledem k šíření koronaviru v okrese Uherské Hradiště). Tyto důvody nepovažoval správce daně za dostatečné a dne 5.8.2020 pozval žalobce k projednání Zprávy o daňové kontrole na 19.8.2020 s tím, že nedostavení se na tento termín bude považovat za vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole. Dne 7.8.2020 správce daně obdržel opět omluvu z navrženého termínu ze stejných důvodů jako v předcházející omluvě a dále z důvodu čerpání dovolené. Správce daně dne 20.8.2020 zaslal žalobci Zprávu o daňové kontrole do datové schránky jeho zástupce (Zpráva o daňové kontrole byla doručena fikcí dne 30.8.2020).
69. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového

subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

70. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
71. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
72. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
73. Na základě shora shrnutého průběhu komunikace mezi žalobcem a správcem daně, s přihlédnutím k procesní strategii žalobce a k důvodům jeho omluv, byl podle zdejšího soudu postup správce daně v odvolacím řízení, který tuto strategii vyhodnotil jako vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole v souladu se zákonem; podmínky pro aplikaci § 88 odst. 6 daňového řádu byly v posuzované věci splněny.
74. Zdejší soud nemůže žalobci přisvědčit ani v tom, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty a že vydání platebních výměrů představovalo pouze formální úkony správce daně.
75. V případě lhůty pro stanovení daně (tzv. prekluzivní lhůty) se jedná o lhůtu hmotněprávní, tedy lhůtu, jejímž uplynutím ze zákona právo správce daně daň stanovit zanikne. O tom, že v posuzované věci byl běh prekluzivní lhůty zahájením daňové kontroly přetržen a tato lhůta počala od 23.11.2016 běžet znovu, není mezi účastníky řízení sporu. I v případě, kdy dojde k přerušení lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu a začne tak běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, pokud je v jejím rámci učiněn některý z úkonů dle § 148 odst. 2 daňového řádu, má tato skutečnost za následek prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o další rok (tu šlo o vydání dodatečných platebních výměrů). Oznámením rozhodnutí o stanovení daně správcem daně (dodatečných platebních výměrů) doručených žalobci dne 7.11.2019 tak došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně (do 23.11.2020).
76. K tomu, aby se oznámení dodatečných platebních výměrů stalo úkonem prodlužujícím lhůtu ke stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, musely by být oznámeny v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty ke stanovení daně (formální hledisko) a dále je ve smyslu judikatury správních soudů třeba, aby se nejednalo o úkon toliko formální, účelově vydaný čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.5.2015, č.j. 4 Afs 54/2015-21). K obdobné situaci, jaká nastala v nyní posuzované věci, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22.8.2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, uvedl, že i v případě vady při

projednání Zprávy o daňové kontrole jsou účinky vydání dodatečných platebních výměrů ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu zachovány. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyšel z toho, že „*Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění... Nejvyšší správní soud rovněž odkázal na závěry konstantní judikatury, podle nichž „vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36). Mají-li správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (tento je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává zejména ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36).*

77. Zdejší soud proto s ohledem na citovaný závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu nemůže námitce žalobce přisvědčit; s ohledem na skutečnost, že žalobce byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a mohl se k němu vyjádřit, případně řádně neprojednání Zprávy o daňové kontrole nemohlo mít vliv na účinky spojené s doručením dodatečných platebních výměrů. Dodatečné platební výměry tak nebyly pouze formálními úkony, jejichž cílem by bylo umělé prodloužení prekluzivní lhůty o další rok. Pokud jde o napadené rozhodnutí, to bylo vydáno dne 27.10.2020 a žalobci bylo doručeno dne

6.11.2020; téhož dne napadené rozhodnutí nabylo právní moci; napadené rozhodnutí tedy nebylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato námitka žalobce také není důvodná.

78. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

79. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Případně-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.

Brno 28. února 2023

David Raus v.r.
předseda senátu

