



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: **X. L. P.**, nar. X, X,  
zastoupeného Mgr. Petrem Řehákem, advokátem, Pražská 636,  
252 41 Dolní Břežany,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,  
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2021, č.j. 2715/21/5200-10422-712925,

takto:

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

**Odůvodnění:**

**[I] Předmět věci**

1. Žalobou ze dne 25. 3. 2021, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2021, č.j. 2715/21/5200-10422-712925 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

„prvoinstanční správní orgán“) ze dne 20. 1. 2020, č.j. 56386/20/2304-50522-400961 (dále jen „dodatečný platební výměr I“) a č.j. 56863/20/2304-50522-400961 (dále jen „dodatečný platební výměr II“) (dále souhrnně též jen „dodatečné platební výměry“). Platebním výměrem I byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147, § 143 a § 98 daňového řádu doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 184 628 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus ve výši - 26 808 Kč. Současně byla žalobci podle § 251 odst. 3 daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 42 287 Kč. Platebním výměrem II byla žalobci rovněž za použití pomůcek doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 24 987 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus ve výši - 26 808 Kč. Současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 10 359 Kč.

2. Daň z příjmu fyzických osob byla v rozhodném období upravena zákonem o daních z příjmů. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

### [III] Žaloba

3. Žalobce připomněl, že odvolání proti dodatečným platebním výměrům spočívalo v tom, že správce daně nepřihlédl k žalobcovým tvrzením v daňovém řízení, neprovedl jím navržené důkazy a daň mu doměřil na základě nikoliv řádně provedených důkazů, ale na základě pouhých domněnek. Žalobci tak byla uložena povinnost na základě toho, že správce daně zajistil u třetích osob vystavené faktury na jméno žalobce, podle kterých měl žalobce od těchto dodavatelů odebírat zboží a následně měl žalobce toto zboží prodávat dále třetím osobám, aniž by z něho odváděl stanovenou daň. Žalobce namítal, že správce daně po něm fakticky vyžadoval provedení negativního důkazu, tedy prokázání toho, že správcem daně uváděné zboží nikdy neodebíral.
4. **(bod III. žaloby)** Žalobce namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela účelově překrucuje vyjádření žalobce, když tvrdí, že *„ve světle všech zjištěných skutečností a za situace, kdy daňový subjekt nejprve tvrdí, že devět různých obchodních korporací zneužilo jeho osobní údaje a vystavilo daňové doklady chybně na jeho jméno, poté však několikrát svá tvrzení změnil, se jeví návrh daňového subjektu jako účelový.“* Žalobce nikdy netvrdil a netvrdí, že by mělo devět korporací zneužít jeho osobní údaje. To je jen další z řady ničím nepodložených tvrzení žalovaného. Žalobce tvrdil (a tvrdí to konstantně v celém průběhu daňového řízení), že jeho osobní údaje byly (zřejmě) zneužity třetí osobou/osobami a některé ze žalovaným poněkud jízlivě zmiňovaných devíti korporací pouze umožnily svojí minimální či žádnou kontrolou osob, které si od nich zboží odebíraly, aby si od nich zboží odebíral fakticky kdokoli.
5. Z výsledku svědka V. K. v průběhu odvolacího řízení jasně vyplynulo, že obchodní korporace VONET CR, s. r. o. prakticky žádnou kontrolu osob, kterým zboží prodávala, neprováděla. Nikdo dokonce ani nevyžadoval předložení osobních dokladů. Zákazník přišel do výdejního místa, vybral si zboží, nahlásil této společnosti osobu, na kterou mají vystavit fakturu, tu v hotovosti na místě uhradil a zboží si převzal. Kdokoliv si tak mohl odebrat zboží na kohokoliv, aniž byla jeho totožnost jakkoliv ověřena. Sám svědek K. uvedl, že v současné době již takový způsob odběru zboží není možný, nicméně v projednávaném období to tak fungovalo.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

6. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí účelově překrucuje vyjádření žalobce, evidentně ve snaze legitimizovat svůj závěr o tom „že tvrzení daňového subjektu vzbuzuje důvodné pochybnosti a jeho věrohodnosti a účelovosti.“ Je to žalovaný, kdo postupuje zcela účelově, a vytvářením umělých pochybností ohledně žalobce se tak snaží přenést důkazní břemeno na žalobce, neboť žalovaný si je nepochybně vědom, že důkazní břemeno jinak neunesl právě on.
7. Žalobce naopak celou dobu tvrdil (a tvrdí) konstantně to samé. Ve chvíli, kdy mu orgány daňové správy předložily desítky účetních dokladů, které neznal, vyslovil pochybnost o jejich pravosti s tím, že on účetní doklady předával svému účetnímu. Je s podivem, že žalovaný zcela ignoruje skutečnost, že žalobce je cizí státní příslušník, jenž evidentně nevládne českým jazykem, což muselo být žalovanému minimálně z opakované přítomnosti tlumočníka při jednáních se správcem daně známo. Tam, kde by se jinak dalo mnoho věcí vysvětlit pouze jazykovou neobratností, hledá žalovaný účelovost a zlý úmysl. Faktem je, že od převzetí zastoupení žalobce advokátem již žádná námitka na rozcházející se tvrzení či nejasnosti ze strany žalovaného nezazněla, což jistě svědčí o tom, že po odstranění jazykové bariéry se celá řada „nejasností“ vyjasnila.
8. Žalobce ve svých podáních jasně specifikoval námitky proti předloženým účetním dokladům. V odůvodnění odvolání proti dodatečným platebním výměřům ze dne 9. 3. 2020 jsou specifikované námitky proti účetním dokladům vydaným společností GGT CZ, a. s. (dříve JAS ČR, a.s.), a to mimo jiné i to, že jí předložené doklady nejsou opatřeny podpisem žalobce, případně jsou opatřeny podpisem, který na první pohled ani nepřipomíná podpis žalobce. Je tak jasné, že se o jeho podpis nejedná.
9. Žalobce dále upozorňoval, že údaje ve fakturách a údaje v elektronické knize jízd vzájemně nekorespondují. Podle výpisu z elektronické knihy jízd se dovozce v místě dodání odběratele v dané dny vůbec nezdržoval. V dokladech se liší osoby, které měly údajně zboží rozvážet, a to v některých dokladech je uveden M. Š. a v dokladech vystavených společností GGT CZ, a. s. je uvedena osoba J. P..
10. Žalobce rovněž upozorňoval, že po provedené kontrole byla zjištěna shoda pouze v 8 případech z 67 předložených faktur, kde se shoduje místo i čas na fakturách, které má u sebe žalobce a které předložil správce daně. Žalobce navrhoval provedení ověření otisku razítka a podpisu na fakturách, ale správce daně to neprovedl.
11. Co se týče společnosti VONET CR, spol. s r. o., žalobce od počátku namítá, že od této společnosti nikdy nic neodebíral. Faktury předložené správcem daně, které měly být vystaveny společností VONET CR, spol. s r. o., sice uvádí jako odběratele žalobce, ale jako dodací adresu uvádí X. Žalobce k této adrese nemá žádný vztah, neměl tam ani žádnou provozovnu, přesto správci daně i žalovanému takový doklad stačil k tomu, aby na jeho základě žalobci uložil daňovou povinnost. K doplněnému zjištění žalovaného ohledně sídla žalobce na uvedené adrese žalobce upřesňuje, že na této adrese měl své trvalé bydliště, a proto i místo podnikání, nikoliv sídlo provozovny.
12. **(bod IV. žaloby)** Žalobce dále namítal nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí.
13. Žalovaný se poměrně obsáhle věnuje citacím judikatury Nejvyššího správního soudu, namísto toho, aby jasně a přesně uvedl, které dodávky zboží a od kterých subjektů vzal za prokázané a jaké pro tento svůj závěr použil důkazy.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

14. Pro žalobce je postup žalovaného při provádění důkazů v odvolacím řízení nepochopitelný (a dle jeho názoru) i nezákonný. Dne 1. 7. 2020 (tj. po převzetí zastoupení žalobce právním zástupcem) se konalo místní šetření, na kterém byly předkládány účetní doklady a další listiny související se společností VONET CZ, s. r. o. V protokolu z tohoto místního šetření je uvedeno, že žalobce není přítomen. V průběhu tohoto jednání, jak vyplývá z protokolu, uvedená osoba M. Š. jasně popisoval správci daně, jak bylo s fakturami manipulováno, že jedna faktura byla založena jinam a dále popisoval svůj vztah ke společnosti VONET CR, spol. s r. o. a tato skutečnost je v protokole zachycena.
15. Žalobce v průběhu odvolacího řízení poté namítal, že neměl možnost se účastnit výslechu svědka M. Š. ani mu klást otázky a že o tomto výslechu vůbec nebyl předem informován, jinak by se ho nepochybně zúčastnil.
16. Žalovaný uvedl, že se vlastně nejednalo vůbec o výslech svědka, ale toliko o místní šetření. K tomu žalobce uvádí, že toto tvrzení je jen dalším účelovým argumentem žalovaného, který sbírá důkazy toliko v neprospěch žalobce, tedy důkazy, které zapadají do konstrukce vytvořené žalovaným. Je jednoznačné, že M. Š. byly kladeny dotazy, vyjadřoval se k celé věci. Nepochybně se tak o výslech svědka jednalo, byť uskutečněný fakticky mimo sídlo správce daně, ale hlavně konaný nezákonně bez přítomnosti právního zástupce žalobce.
17. Pokud sám žalovaný tvrdí, že při místním šetření nebyly kladeny panu Š. žádné otázky a do protokolu bylo zachyceno pouze jeho konstatování a celkový průběh místního šetření, proto se nejednalo o výslech svědka ve smyslu § 96 daňového řádu, pak s tímto závěrem žalobce nesouhlasil. Domníval se, že pokud by se nejednalo o výslech svědka, jak se nyní žalovaný viditelně snaží zhojit procesní chybu správce daně, nemělo být do protokolu vůbec zachyceno žádné vyjádření či sdělení svědka Š. k věci, ale mělo být zaznamenáno pouze předání dokumentů. Pokud měl pan Š. potřebu cokoliv sdělovat či správce daně potřebu klást dotazy, měl proběhnout řádný výslech svědka dle § 96 daňového řádu za účasti žalobce, respektive jeho právního zástupce.
18. Důkazy, které správce daně i žalovaný označili k odůvodnění svých rozhodnutí, spojuje jedna skutečnost, a to, že samy o sobě neprokazují vlastně vůbec nic. Avšak ve spojení se snahou správce daně a žalovaného prohlásit žalobce za nedůvěryhodný subjekt, dávají tyto kroky společně smysl.
19. Například z výpovědi svědka M. Š. dne 27. 8. 2019 je v odůvodnění napadeného rozhodnutí citováno, že „i přesto, že daňový subjekt dne 16. 7. 2019 uvedl, že si zboží nikdy neobjednával telefonicky, svědek M. Š. uvedl opak.“ Žalobce se domníval, že je vyloučeno, aby uvedený svědek poznal po hlase žalobce (je třeba upozornit na to, že je obecně velice obtížné odlišit mezi sebou osoby vietnamské národnosti komunikující velice špatnou češtinou) a odlišil ho od jiné osoby vietnamské národnosti. Žalobce měl za to, že toto svědectví jen potvrzuje jeho hypotézu, kterou pochopitelně není schopen prokázat, že si zcela jednoduše někdo jiný, třetí, objednal (zřejmě) zboží, které mu dodal svědek Š., ale faktura byla vystavena na žalobce. Na rozdíl od žalovaného, žalobce nedisponuje žádnými k tomu sloužícími prostředky. Svědek Š., ať už vědomě nebo zcela nevědomky právě proto, že jednotlivé osoby vietnamské národnosti od sebe neodlišoval, dodal zboží jiné osobě, která mu je obratem uhradila. Zájmem všech prodejců byl totiž prodej zboží, nikoliv ověřování totožnosti osob, které si od nich zboží kupovaly.
20. Žalobce ale v takovém případě neměl žádnou možnost, jak se proti takovému jednání bránit a postupem vytvořeným správcem daně, respektive žalovaným mu v budoucnu může být

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

uložena povinnost doplatit daň v prakticky neomezené výši, jelikož správce daně nepovažuje za nutné prokazovat, zda bylo zboží skutečně dodáno nebo to, zda si žalobce zboží skutečně převzal či alespoň objednal. Pro jeho rozhodnutí mu postačí jakékoliv daňové doklady (a nabízí se otázka, zda se opravdu jedná o daňové doklady), které nejsou ani podepsané, ani orazítkované, není u nich známo, kdo konkrétní je vydal, ani kdo je převzal.

21. Pokud by soud takové jednání správce daně akceptoval, byla by tím dána správci daně možnost určovat výši daňové povinnosti nikoli na základě prokázaných skutečností, ale čistě na základě jeho vlastního uvážení, které netřeba prokazovat. Postačí prostá kopie dokumentu, na které bude uvedeno, že jedna osoba dodala druhé osobě zboží. Zda zboží skutečně existovalo, zda si ho daná osoba skutečně převzala, nebude již pro posouzení a vznik daňové povinnosti podstatné.
22. **(bod V. žaloby)** V odvolacím řízení byl za účasti právního zástupce žalobce proveden výslech svědka V. K.. Závěry, které z jeho výslechu učinil žalovaný, však vůbec neodpovídají tomu, co tento svědek během své výpovědi skutečně uvedl.
23. Správce daně například uvedl, že svědek měl sdělit, že jím podepsané faktury předával žalobci. Současně je uvedeno, že svědek si již podrobnosti jím uskutečněných dodávek v letech 2013 a 2014 nepamatuje. Svědek tak ohledně předávaných faktur hovořil pouze obecně, že je to pravděpodobné, ale nikdy nepotvrdil, že by si pamatoval fyzické předávání faktur žalobci.
24. Žalovaný dále uvedl, že prodej cigaret probíhal na základě předložení živnostenského oprávnění odběratele zaměstnanci společnosti VONET CR, s. r. o. To je ale zcela zásadní a spekulativní výklad toho, co svědek skutečně uvedl. Postup prodeje byl takový, že společnost si zaregistrovala nového zákazníka a poté už nikdo nekontroloval, komu se zboží prodává či kdo si zboží přebírá. Zákazník musel toliko uvést, na který zákaznický účet (IČ) se bude nákup realizovat, ale žádná kontrola či alespoň minimální ověření totožnosti v té době neprobíhalo.
25. Vrcholem absurdity tvrzení žalovaného je pak věta, kde sice připouští možnost, že si vlastně na IČ žalobce (či kohokoliv jiného) mohl nakupovat kdokoli, ale toto „*neprokazuje, že zboží dle faktur vystavených na jméno daňového subjektu neodebral právě daňový subjekt.*“ Zde je jakákoliv argumentace marná, protože je pravdou, že tím, že si zboží mohl objednat kdokoli, si ho opravdu mohl objednat i sám žalobce, stejně jako dalších 10 milionů obyvatel ČR. Nicméně, takováto argumentace a způsob dokazování by jistě neměl být podkladem pro ukládání povinností subjektům v daňovém řízení, a tím i podstatným zásahem do jejich práv.
26. Žalobce se domníval, že své důkazní břemeno splnil tím, že při prováděné kontrole předložil správci daně své účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost.
27. Správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

28. Pokud by správce daně shora uvedené skutečnosti prokázal, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který by byl povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.
29. Žalobce se domníval, že v daném případě žalovaný nijak neprokázal důvodnost svých pochyb o věrohodnosti žalobce. Několikrát pouze konstatoval, že žalobce nepůsobí věrohodně proto, že mění v daňovém řízení svá tvrzení. Napadené rozhodnutí však neobsahuje specifikaci žádných konkrétních skutečností svědčících o nedůvěryhodnosti žalobce, ke kterým by bylo možné se jasně vyjádřit, a žalobce neoznačuje žádné důkazy, které by toto prokazovaly. Jistě nemůže být důkazem nedůvěryhodnosti daňového subjektu to, že se správcem daně a jím učiněnými závěry nesouhlasí a brání se proti nim. V takovém případě by totiž nebyl důvěryhodný žádný daňový subjekt, který vede se správcem daně spor.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

30. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 14. 6. 2021, v němž nejprve stručně popsal průběh daňového řízení a shrnul hlavní žalobní argumenty.
31. Žalovaný poté konstatoval, že uplatněné žalobní námitky jsou v podstatě totožné s námitkami odvolacími, resp. je dále rozvíjejí. Žalovaný se tak s uvedenými námitkami plně vypořádal již v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém řádně posoudil předložené důkazy a tvrzené skutečnosti, právně zhodnotil předmětnou problematiku a argumentačně podložil svůj právní závěr. Na něm žalovaný setrval a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
32. K námitce nesprávnosti napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve zrekapituloval stěžejní závěry v předmětné věci a akcentoval, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, věrohodnosti a úplnosti podaného daňového přiznání, které žalobce neodstranil. Bylo konstатовáno, že daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním, proto správce daně přistoupil ke stanovení daně na základě pomůcek. Na základě doplněných zjištění a žalobcových vyjádření došlo k úpravě výpočtu pomůcky a změně závěrů kontrolního zjištění, načež byla vydána Zpráva o daňové kontrole a dodatečné platební výměry.
33. Stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je podmíněno splněním tří podmínek - 1) žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti žalobce nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. V daném případě přitom bylo konstатовáno, že došlo ke splnění všech tří podmínek.
34. Stran první podmínky (nesplnění některé z povinností při dokazování) žalovaný v detailu odkázal na odst. [33] až [40] napadeného rozhodnutí. Správce daně zjistil, že v účetnictví žalobce nebyly zaúčtovány veškeré obchodní transakce a doklady od jeho celkem devíti dodavatelů, a dále, že z provozovny odebíral zboží pro osobní potřebu, které evidoval jako daňově uznatelné výdaje do nákladů ve svém účetnictví. Nebyly tedy správně zaúčtovány veškeré výnosy žalobce a hospodářský výsledek v předloženém účetnictví neodpovídal skutečnosti; žalobce přitom svými tvrzeními veškeré pochybnosti správce daně neodstranil. Žalovaný též nepředložil inventuru zásob provedenou ke dni 31. 12. 2013, kterou byl dle zákona o účetnictví povinen provést.
35. Žalobce sice předložil přehledy denních tržeb, ale nebyl schopen prokázat, že deklarované obchodní případy ve skutečnosti proběhly tak, jak je evidoval. Bylo konstатовáno, že Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

účetnictví přeložené žalobcem není úplné a správné, neboť neobsahuje v souladu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, záznamy o všech účetních případech. Účetní závěrka sestavená na základě takto vedeného účetnictví nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, což je v rozporu s § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno a neprokázal skutečnosti, které sám uvedl v daňovém přiznání, a nesplnil tak svou zákonnou povinnost.

36. Ohledně druhé podmínky (nemožnosti stanovit daň dokazováním) žalovaný v podrobnosti odkázal na odst. [41] až [43] napadeného rozhodnutí. Stran splnění třetí podmínky (spolehlivosti stanovené daně) žalovaný odkázal na odst. [44] až [62] napadeného rozhodnutí a uvedl, že dle jeho posouzení byla daň stanovena dostatečně spolehlivě v souladu s § 98 odst. 4 daňového řádu. Byla tedy splněna i třetí podmínka.
37. Žalovaný jako odvolací orgán byl v tomto případě limitován § 114 odst. 4 daňového řádu, dle kterého zkoumal pouze dodržení procesních zákonných podmínek pro použití způsobu stanovení daně dle pomůcek, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. Žalovaný přitom konstatoval, že stanovené pomůcky mají racionální povahu a současně jsou spolehlivé i přiměřené. Žalobce navíc nepředložil žádný relevantní důkaz, kterým by zdůvodnil a prokázal nedostatečnou spolehlivost a nereálnost zvolených pomůcek.
38. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce o tom, že překrucuje žalobcova vyjádření. Žalovaný odkázal na odst. [1] až [15] napadeného rozhodnutí, jakož i na správní spis a doplnil, že daňové orgány řádně zhodnotily žalobcova tvrzení. Žalobce např. ohledně zboží od dodavatele JAS ČR, a.s. nejprve tvrdil, že předmětné zboží neodebral a faktury byly vystaveny chybně na jeho jméno, ovšem mezi dohledanými fakturami byly zjištěny faktury opatřené podpisem či razítkem žalobce, jakožto příjemcem zboží (k tomuto viz odst. [66] napadeného rozhodnutí). Žalobce taktéž v průběhu daňové kontroly několikrát změnil svá tvrzení ohledně VONET CR, spol. s r. o. (viz odst. [80] a násl. napadeného rozhodnutí).
39. Pokud měl žalobce podezření, že byly/mohly být zneužity jeho osobní údaje třetí či třetími osobami, měl možnost podat podnět u orgánů činných v trestním řízení a využít tyto prostředky zákonem umožněné. To ovšem není předmětem nyní šetřeného případu.
40. Ohledně výsledku svědka V. K. žalovaný odkázal na protokol o výsledku svědka ze dne 8. 7. 2020, č.j. 1443409/20/2303-60562-400207 (zařazeno ve spisu k odvolacímu řízení, část II., č. 13).
41. Jak bylo uvedeno i v odst. [87] a [85] napadeného rozhodnutí, prodej zboží VONET CR, spol. s r. o. byl zaměřen na ambulantní prodej, tj. dodání zboží osobám přímo na jejich prodejně. Při svědecké výpovědi sice pan K. odpověděl, že on osobně totožnost osoby přebírající zboží na prodejně neověřoval, avšak uvedl, že si opsal na provozovně IČ, aby vše souhlasilo, a pak zboží vyskladňoval a přebíral peníze. Zboží si sice čistě hypoteticky a teoreticky mohla od obchodní korporace VONET CR, spol. s r. o. nakoupit také osoba po nahlášení IČ na skladě, avšak až po předchozí registraci, na základě živnostenského listu („Vzali jsme si od něj živnostenský list, který jsme posílali na centrálu asi do Svitav, kde ho ověřili a zákazníka zaregistrovali a po aktualizaci systému, když se zákazník objevil v podnikové databázi, tak si mohl nakoupit zboží. Dříve to nešlo.“).
42. Námitky, že žalovaný vytváří umělé pochybnosti a snaží se přenést důkazní břemeno na žalobce, žalovaný odmítl a na svých závěrech trval. Pochybnosti, které u správce daně vyvstaly, byly v předmětném řízení žalobci opakovaně sděleny a žalobce byl vyzván k jejich vysvětlení, příp. k prokázání rozhodných skutečností. Dokazování v daňovém řízení je

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

postaveno na zásadě, dle které má daňový subjekt jednak povinnosti daň přiznat (břemeno tvrzení), a jednak povinnost své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Primární břemeno tedy nese žalobce (jako daňový subjekt) a v předmětném případě toto neunesl, když neprokázal skutečnosti, které sám uvedl v daňovém přiznání. Správce daně i žalovaný přitom postupovali zcela v souladu se zákonem a dostáli všem svým zákonným povinnostem.

43. K účetnictví žalovaný pouze stručně uvedl, že v daném případě žalobce nedoložil úplně a správné účetnictví, neboť neobsahovalo v souladu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví záznamy o všech účetních případech. Správce daně přitom po žalobci nepožadoval prokázání negativní skutečnosti. Správní orgány měly pochybnost o tom, co žalobce ve svém daňovém přiznání uvedl. Nepožadovaly po žalobci prokázání negativní skutečnosti, jak žalobce namítal.
44. Stran námitek v bodě 3. žaloby týkajících se dokladů zajištěných žalovaným žalovaný uvedl, že u dodavatele JAS ČR, a.s. byly mezi dohledanými fakturami zjištěny faktury opatřené podpisem či razítkem žalobce, jakožto příjemcem zboží, což prokazuje převzetí tohoto zboží odběratelem. Ostatní faktury, na kterých byl žalobce uveden jako odběratel, sice opatřené jeho podpisem či razítkem nebyly, avšak jak bylo zjištěno v průběhu daňové kontroly, podpisy příjemce zboží nebyly na základě sdělení zaměstnanců JAS ČR, a.s. a vnitřních směrnic JAS ČR, a.s. vyžadovány. Žalobce sice neoznačuje konkrétní daňové doklady, žalovaný ovšem k tomuto obecně uvádí (jak uvedl i v napadeném rozhodnutí), že dle § 29 odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2013 a 2014 (dále jen „zákon o DPH“), ve kterém jsou upraveny zákonem stanovené náležitosti daňových dokladů vystavovaných plátcem DPH, kterým byl i žalobce, podpis kupujícího není na daňových dokladech vyžadován. Návrh žalobce na provedení porovnání otisku razítka a podpisu na zjištěných fakturách se žalovanému jevil jako účelový.
45. Jak žalovaný uvedl v odst. [71] napadeného rozhodnutí, v rámci doplnění odvolacího řízení po ohledání poskytnutých výpisů z elektronické knihy jízd od GGT CZ, a.s. byl zjištěn nesoulad pouze u tří faktur, které již byly správcem daně posuzovány v rámci daňové kontroly (viz str. 47, 50 – 52 Zprávy o daňové kontrole) a správce daně přistoupil ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů k úpravě výpočtu pomůcky ve prospěch žalobce (viz odst. [56] napadeného rozhodnutí). K nesouladu jmen rozvozců se již vyjadřoval správce daně ve Zprávě na str. 49 a 50, přičemž bylo zaměstnanci GGT CZ, a. s. vysvětleno, že v případě změny v osobě rozvozce zboží se do systému zadalo jméno, a to se v systému změnilo (přepsalo) u všech předchozích vydaných faktur, čímž došlo ke zmiňované nesrovnalosti (viz odst. [72] napadeného rozhodnutí).
46. K námitce, že z 67 zjištěných faktur, podle kterých mělo být žalobci dodáváno zboží, byl zjištěn soulad pouze v 8 případech, žalovaný i v odst. [73] napadeného rozhodnutí uvedl, že není zřejmé, na základě jakých zjištění k tomuto tvrzení žalobce dospěl. Správcem daně bylo zjištěno, že žalobce byl jako odběratel uveden v roce 2013 na 114 fakturách a v roce 2014 na 78 fakturách. Po porovnání výpisu z elektronické evidence knihy jízd poskytnuté od GGT CZ, a.s. s vystavenými fakturami správce daně při stanovení daně k fakturám, u kterých měl pochybnosti, nepřihlédl. Při stanovení daně podle pomůcek po úpravě správce daně tedy využil jako podklad pro pomůcku pouze faktury, které souhlasily s výpisem elektronické knihy jízd.
47. Stran dodavatele VONET CZ, spol. s r. o. žalovaný odkázal na odst. [77] i [80] a násl. napadeného rozhodnutí a uvedl, že žalobce svá tvrzení ohledně VONET CR, spol. s r. o. v průběhu daňové kontroly měnil. Během ústního jednání se správcem daně dne 26. 9. 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

k výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 5. 2017 žalobce uvedl, že „např. k bodu 3 a 10 výzvy (pozn. VONET CR, spol. s r. o. a MAKRO) jsem v takové hodnotě zboží od těchto společností nikdy neodebral“, v odvolání pak uvedl, že od VONET CR, spol. s r. o. nikdy žádné zboží neodebíral. Žalovaný proto konstatoval, že tvrzení žalobce u něj vzbuzuje důvodné pochybnosti o věrohodnosti a účelovosti. Stran dodací adresy bylo zjištěno, že na faktuře č. 9201951331 ze dne 13. 5. 2014 vystavené pro žalobce, je uvedena adresa odběratele X, přičemž tento doklad ani adresu žalobce nerozporoval. Nesrovnalosti ohledně adres zjistil žalovaný ze spisového materiálu rovněž u jiných daňových dokladů (viz odst. [89] napadeného rozhodnutí). Z výpisu z živnostenského rejstříku přitom bylo zjištěno, že žalobce měl v minulosti od 30. 9. 2004 do 8. 4. 2009 v živnostenském rejstříku zapsanou adresu sídla X. Nelze proto vyloučit, že se tímto údajem identifikoval ve vztahu k dodavatelům v různých časových etapách svého podnikání. Bývalá adresa sídla žalobce uvedená jako dodací adresa přitom sama nezpochybňuje průkaznost daných dokladů stran skutkového závěru, že žalobci na základě těchto dokladů bylo dodáváno zboží a není zde určující.

48. Námitku nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný odmítl jako zcela nedůvodnou a připomněl, že Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil, že nepřezkoumatelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah či důvody, pro které bylo vydáno (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-76). Není však přípustné nepřezkoumatelnost libovolně rozšiřovat a vztáhnout ji i na případy, kdy se soud (či orgán veřejné moci) podstatou námitek zabývá a řádně vysvětlí, proč nepovažuje předestřenou argumentaci za správnou, ač výslovně nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je přitom vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 92/2012-45). Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí. Žalovaný byl přesvědčen, že se v intencích relevantní judikatury (shora uvedené závěry lze totiž aplikovat i na odůvodnění správních orgánů) přezkoumatelným způsobem vypořádal s žalobcem uplatněnými námitkami.
49. Stran námitek výsledku M. Š. žalovaný, tak jako v odst. [93] napadeného rozhodnutí, opakovaně uvedl, že výslech svědka M. Š. nebyl nikdy proveden. Dne 1. 7. 2020 se uskutečnilo místní šetření (viz protokol č.j. 1416161/20/2303-60562-400207), kde byly v areálu Astur & Quanto s. r. o. zplnomocněným zástupcem obchodní korporace VONET CR, spol. s r. o. Martinem Šimkem předloženy k nahlédnutí listiny vystavené VONET CR, spol. s r. o. M. Š. v průběhu místního šetření jen uvedl informaci k předkládaným podkladům, a sice že bližší informace k vydaným fakturám nemůže podat, jelikož mu nejsou známy, není u VONET CR, spol. s r. o. zaměstnán, pouze předkládá faktury. Je zcela zřejmé, že se v tomto případě nejednalo o výslech svědka ve smyslu § 96 daňového řádu, ale o místní šetření, což vyplývá i z uvedeného protokolu. Martinovi Š. nebyly kladeny žádné otázky a do předmětného protokolu byl pouze zachycen průběh místního šetření. Žalovaný proto odmítá námitku žalobce jako nedůvodnou. V případě, že žalobce požadoval výslech M. Š., mohl v daném řízení navrhnout jako důkazní prostředek svědeckou výpověď.
50. Žalovaný se razantně ohradil vůči žalobcovu tvrzení, že by sbíral důkazy toliko v neprospěch žalobce, které zapadají do konstrukce jím vytvořené. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Žalovaný trval na tom, že on, jakož i správce daně, v daném případě postupovali zcela v souladu s právní úpravou a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

veškeré důkazy byly zhodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. každý důkaz samostatně a všechny ve vzájemné souvislosti, včetně těch svědčících ve prospěch žalobce, přičemž bylo přihlédnuto ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. V průběhu celého daňového řízení přitom bylo reflektováno na tvrzení žalobce, a to jak v jeho prospěch (když byly zohledněny jednotlivé skutečnosti a došlo i k úpravě výpočtu pomůcky – viz odst. [56] napadeného rozhodnutí), tak i v neprospěch. Správní úvaha žalovaného byla vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při napadeném rozhodnutí vycházel. Subjektivní nespokojenost se závěry učiněnými správcem daně, resp. žalovaným v žádném případě neznamená nesprávnost hodnocení důkazů nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě žalovaný, kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů; také nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění napadeného rozhodnutí za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní jeho odůvodnění (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č.j. 2 Afs 65/2007-169).

51. Tvrzení žalobce ohledně rozlišení hlasu žalobce M. Š. je čistá spekulace a tvrzení o obtížném odlišení osob vietnamské národnosti je minimálně nevhodné. V protokolu o výslechu svědka ze dne 27. 8. 2019, č.j. 1739792/19/2303-60562-400207, tento svědek na otázku, zda si žalobce v roce 2013 a 2014 telefonicky objednával zboží, uvedl: „Každý den si nepamatuji, ale určitě někdy zavolal, nebylo to určitě pokaždé.“ Dále na dotaz, zda se dá dohledat tehdejší číslo žalobce, svědek uvedl: „Číslo jsem uložené měl, ale od té doby, co již nejsem obchodní zástupce, tak číslo nemám, telefon jsem odevzdal.“ Z uvedeného je zřejmé, že svědek evidoval a měl uložené i kontaktní údaje na žalobce (telefonní číslo). Žalovaný dále odkázal k této námitce na relevantní pasáže napadeného rozhodnutí, tj. odst. [68] a násl., a na předmětný protokol o výslechu, jakož i Zprávu o daňové kontrole.
52. Žalovaný uvedené hypotézy žalobce odmítl jako pouhé dohady a fabulace bez jakéhokoliv důkazu a řádného doložení.
53. Ohledně výslechu svědka K. se žalovaný konstatoval, že vzhledem k časovému odstupu je zcela pochopitelné, když si svědek nepamatoval zcela přesně jednotlivé podrobnosti dodávek uskutečněných v letech 2013 a 2014. Nicméně potvrdil, že na fakturách, kde je podepsaný, zboží žalobci zřejmě vozil. Pan V. K. uvedl, že nastoupil do VONET CR, spol. s r. o. jako „střídač“, přičemž jeho hlavní náplní práce byl záskok místo dovolených nebo nemocí, tj. rozvozců, kteří žalobci rozváželi, bylo víc (svědek uvedl konkrétní jména). V podrobnostech žalovaný dále odkázal na odst. [82] až [87] napadeného rozhodnutí a na předmětný protokol o výslechu svědka č.j. 1443409/20/2303-60562-400207.
54. Ve věci je stěžejní, že žalobce nesplnil zákonné povinnosti stran předložení úplného a správného účetnictví, a proto bylo přistoupeno k stanovení daně podle pomůcek. Ze spisového materiálu je patrné, že správce daně zajistil důkazní materiály, z nichž vyplývalo, že žalobce v daňovém přiznání nepřiznal všechny jím dosažené tržby z prodeje zboží. V daném případě přitom bylo na základě důkazních prostředků postaveno na jisto, že žalobce od předmětných obchodních korporací zboží odebíral. Ohledně podepsání/orazítkování se již žalovaný taktéž vyjádřil výše, i v napadeném rozhodnutí, na které zde pro stručnost odkázal. Ani faktury opatřené podpisem či razítkem žalobce nebyly zaúčtovány v jeho účetnictví.
55. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že žalobce nepředložil úplné a správné účetnictví, jak toto požaduje zákon o účetnictví, neboť neobsahovalo v souladu s § 8 odst. 2 zákona

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

o účetnictví záznamy o všech účetních případech. Účetnictví žalobce nebylo vedeno správně, úplně a průkazně. Účetní závěrka sestavená na základě takto vedeného účetnictví pak nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, což je v rozporu s § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Žalovaný měl za to, že splnil své zákonné povinnosti a řádně zdůvodnil své pochybnosti o správnosti, věrohodnosti a úplnosti podaného daňového přiznání, jakož i o výši údajů uváděných v účetnictví, a ty byly řádně žalobci sděleny.

56. Postup správce daně i žalovaného byl v souladu se zákonem. V daném případě nedošlo k překročení zákona ani k vydání vadného právního aktu a námitky žalobce jsou nedůvodné. Žalovaný měl za to, že dostal svým zákonným povinnostem i v rovině řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

#### [IV] Posouzení věci soudem

57. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
58. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
59. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
60. Soud rozhodl o věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím oba účastníci sporu souhlasili.
61. Žaloba není důvodná.
62. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu platí: *„Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.“*
63. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí: *„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.“*
64. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
65. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu platí: *„Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností [písm. a)], skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce [písm. b)], skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [písm. c)], skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [písm. d)], skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní [písm. e)], skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu [písm. f)].“*
66. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“*
68. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č.j. 10 Afs 372/2017-89 (rozhodnutí kasacího soudu jsou k dispozici na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), vyjevil mj. toto (zvýraznění podtržením provedl krajský soud): *„[19] (...) Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, který se týká*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*pomůcek, platí: 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. Podle odst. 4, věty první, pak platí: Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.*

*[20] V daňovém řízení je každý daňový subjekt povinen sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (...).*

*[21] Dospěje-li tedy 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.*

*[22] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu. Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i spolehlivost či kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci. Soud připomíná, že podle § 98 odst. 3 daňového řádu platí: „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.“*

69. Daňový subjekt splní důkazní povinnost stran vlastních tvrzení, prokáže-li tato tvrzení účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. K tomu, aby správce daně mohl přistoupit k postupu podle § 98 odst. 1 daňového řádu, bude zapotřebí, aby tu byly v účetnictví (evidenci) daňového subjektu takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, které na první pohled poskytuje požadované informace o konkrétním případě) zatemní obraz o skutečných zdanitelných plněních. Správce daně je přitom povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné. Jen tak totiž může unést své důkazní břemeno.
70. Unese-li správce daně důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby správce daně o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.
71. Nejvyšší správní soud se stran možného okruhu odvolacích, resp. žalobních námitek v případech stanovení daně pomůckami vyslovil např. v rozsudku ze dne 2. 6. 2021, č.j. 5 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

273/2020-48 (zvýraznění podtržením provedl krajský soud): „[35] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně ‚pouze‘ kvalifikovaným odhadem (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, rozsudek č.j. 1 Afs 21/2013-66, rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103, rozsudek ze dne 23. 7. 2009, č.j. 5 Afs 72/2008-71, či rozsudek ze dne 17. 7. 2008, č.j. 9 Afs 14/2008-81). Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy.

[36] Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. (...)

[37] Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky. Jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (viz např. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156). Možnost daňového subjektu napadnout použité pomůcky je proto omezená. Nelze mu však upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně. Jakkoliv je obtížné obecně vymezit ‚dostatečnou spolehlivost‘ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daně (viz např. rozsudky č.j. 9 Afs 28/2007-156, č.j. 8 Afs 69/2010-103, č.j. 1 Afs 21/2013-66 nebo č.j. 1 Afs 174/2019-34). Daňový subjekt tak může činit spornou pouze výši stanovené daně; za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené; svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

[38] Daňový subjekt může především namítat neadekvátní výši stanovené daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. (...) Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude 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). (...)

[40] (...) Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech takovým způsobem, že daň nelze stanovit dokazováním; musí proto nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Dále soud konstatoval: ‚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 stanoví (§ 98 a § 114 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. Nápravy však může dosáhnout pouze u jednoznačných excesů správce daně, neboť ‚nedostatečně spolehlivě stanovená daň‘ není synonymem pro stanovení daně způsobem, který daňovému subjektu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepochybně s tou, která mu měla být, být odhadem, stanovena (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103). Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156). Je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.“*

72. Jak vyplývá z naposled citovaného rozhodnutí kasačního soudu, daňový subjekt může při stanovení daně podle pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: 1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo 2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení výše daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení.
73. Je zřejmé (viz obsah žaloby), že žalobce ve věci souzené Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 77 Af 6/2021 rezignoval na možnost zpochybnit spolehlivost stanovení daňové povinnosti, resp. namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Zbývalo tedy posoudit, zda správce daně řádně zdůvodnil jím zvolený postup při stanovení daně, resp. jak a zda byl tento způsob v žalobě relevantně zpochybněn.
74. Stran skutkového stavu soud připomíná, že správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 vyzval (výzva ze dne 8. 3. 2017, č.j. 374734/17/2303-60562-400413, k doložení dokladů) žalobce k předložení zejména účetního deníku, hlavní knihy, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů, evidence majetku a závazků, inventarizace majetku a závazků, účtového rozvrhu, výkazu zisku a ztráty včetně přílohy, prvotních účetních dokladů (faktur přijatých a vydaných, pokladních dokladů), výpisů z bankovního účtu, evidence jízd a dalších pomocných evidencí, které za zdaňovací období 2013 a 2014 daňový subjekt vedl. Správce daně vyzval daňový subjekt dále k předložení inventarizace zásob provedenou k datům 31. 12. 2012, 31. 12. 2013 a 31. 12. 2014.
75. Žalobce, v reakci na výzvu k doložení dokladů, předložil dne 23. 3. 2017 správci daně následující listiny – [za rok 2013] hlavní kniha (leden – prosinec), rozpis k hlavní knize (leden – prosinec), deník, evidence tržeb (leden – prosinec), faktury přijaté (seznam), faktury došlé (leden – prosinec); [za rok 2014] hlavní kniha (leden – prosinec), rozpis k hlavní knize (leden – prosinec), deník, evidence tržeb (leden – prosinec), faktury přijaté (seznam), faktury došlé (leden – prosinec), inventura ke dni 31. 12. 2014. Dne 6. 4. 2017 pak žalobce předložil správci daně inventuru zásob ke dni 31. 12. 2012. Inventura zásob provedená ke dni 31. 12. 2013 předložena nebyla (ani po výzvě).
76. Správce daně následně přistoupil k vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu (pro ověření úplnosti a správnosti dokladů zahrnutých žalobcem do účetnictví), a to u vybraných žalobcových dodavatelů.
77. Správcem daně bylo zjištěno, že
- JAS ČR, a. s., vystavila žalobci (v roce 2013) 114 dokladů za nákup zboží v celkové částce 1 457 643 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví. V roce 2014 pak JAS ČR, a. s., vystavila žalobci 78 dokladů za nákup zboží v celkové částce 1 035 084 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví.
  - GECO, a. s., vystavila v roce 2014 daňovému subjektu 5 dokladů za nákup zboží v celkové částce 13 344 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- VONET CR, spol. s r. o., vystavila (v roce 2013) žalobci 59 dokladů za nákup zboží v celkové částce 12 940 005 Kč, resp. (v roce 2014) 13 dokladů za nákup zboží v celkové částce 816 984 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví.
  - Philip Morris ČR a. s. vystavila v roce 2014 daňovému subjektu 2 doklady za nákup zboží v celkové částce 7 638 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví.
  - Imperial Tobacco CR, s. r. o. vystavila (v roce 2013) žalobci 2 doklady za nákup zboží v celkové částce 7 662 Kč, resp. (v roce 2014) 6 dokladů za nákup zboží v celkové částce 8 717 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví.
  - MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. vystavila (v roce 2013) žalobci 53 dokladů za nákup zboží v celkové částce 306 609,96 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví, resp. (v roce 2014) 16 dokladů za nákup zboží v celkové částce 81 861,15 Kč, které nebyly zaúčtovány v žalobcově účetnictví a 2 doklady za vrácené obaly v celkové částce -4 912,60 Kč.
  - PEAL a. s. vystavila v roce 2014 žalobci 1 doklad za nákup zboží v částce 10 223 Kč, o které žalobce neúčtoval.
78. Vzhledem k uvedeným zjištěním vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, věrohodnosti a pravdivosti žalobcových (podaných) daňových přiznání za zdaňovací období 2013 a 2014. Konkrétně, správce daně pojal pochybnosti, zda žalobce v roce 2013 a 2014 řádně zdanil veškeré tržby, které přijal v souvislosti s provozovanou podnikatelskou činností, tj. nákup a prodej zboží.
79. Správce daně proto vyzval žalobce (výzva k prokázání skutečností ze dne 4. 5. 2017, č.j. 996270/17/2303-60562-400207), aby vysvětlil, z jakého důvodu nebyly faktury od dodavatelů zboží, které byly jednotlivě uvedeny v příloze č. 1 výzvy, zaúčtovány v jeho účetnictví. Správce daně vyzval žalobce, aby v případě dalšího prodeje tohoto zboží prokázal a doložil, že tržby za zboží byly řádně zdaněny, popřípadě aby prokázal, že se jednalo o příjem, který není předmětem daně dle § 3 zákona o daních z příjmů, nebo že se jednalo o příjem, který je od daně osvobozen (ve smyslu dle § 4 zákona o daních z příjmů). Žalobce by rovněž vyzván, aby prokázal, že částky, které přijal za vratné obaly od MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o., byly zaúčtovány v jeho účetnictví v příslušném zdaňovacím období.
80. Žalobce reagoval na výzvu správce daně v písemnosti ze dne 15. 5. 2017 a uvedl, že „*veškeré faktury, co obdržel, předal svému účetnímu a že veškeré finanční částky souhlasí.*“ Dále žalobce vyslovil pochybnosti ohledně vystavených faktur na jeho jméno a stvrdil, že „*doklady za zboží od různých společností, které byly uvedeny v seznamu (= příloha výzvy č.j. 996270/17/2303-60562-400207), byly chybně vystaveny na jeho osobu.*“
81. Do protokolu o ústním jednání ze dne 26. 9. 2017, č.j. 1754023/17/2303-60562-400207, žalobce stran sortimentu od VONET CR, spol. s r. o., a MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o., uvedl, že „*v takové hodnotě zboží od těchto společností nikdy neodebral*“ a „*v roce 2013 a 2014 jsem za zboží platil pouze v hotovosti.*“ Stran předložených faktur od JAS ČR, a. s. žalobce uvedl, že „*faktury neobsahují žádný podpis a faktury může vystavit kdokoli.*“ Ohledně nákupů od JAS ČR, a.s. žalobce rovněž sdělil, že při odběru zboží od této společnosti (v letech 2013 a 2014) „*dostal vždy od dodavatele, který zboží přivezl, doklad, který byl ve dvou výtiscích, přičemž jeden výtisk si vzal dodavatel a druhý zůstal na mě, na výtisku pro dodavatele, byl vždycky podpis jeho nebo manželky, která zboží přebírala.*“
82. Správce daně následně přistoupil k realizaci místních šetření (v podrobnostech ve zprávě o daňové kontrole, str. 11 – 16), a to ve skladech GGT CZ, a.s. (dříve JAS ČR, a.s.). Během

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

šetření uskutečněného ve dnech 8. a 9. 1. 2019 v Plzni (sklad v Jateční ulici) bylo z namátkově vyhledaných originálů faktur zjištěno (včetně faktur vystavených na žalobce), že faktury neobsahovaly podpis příjemce zboží. Zaměstnanec GGT CZ, a.s. přítomný při místním šetření sdělil správci daně, že v letech 2013 a 2014 nebyl podpis příjemce na fakturách vyžadován (podle vnitřní směrnice platné ke dni konání místního šetření již tato povinnost existovala). Obdobné zjištění, tedy že originály faktury vystavených na žalobce v roce 2014 neměly podpis žalobce, bylo učiněno i při místním šetření dne 24. 1. 2019. Faktury nebyly uspořádány a vzhledem k jejich množství nebylo možno dohledat všechny vystavené na žalobce.

83. Další místní šetření se konalo ve skladu GGT CZ, a.s. dne 7. 2. 2019 v obci Čkyně. Správcem daně bylo zjištěno, že téměř veškeré faktury za roky 2013 a 2014, které daňový subjekt neměl proúčtovány v účetnictví, byly opatřeny jeho razítkem. Regionální manažer GGT CZ a.s. uvedl, že zboží, které bylo prodáváno bez předchozích objednávek přímo z auta (tzv. ambulantní prodej), bylo dodáno vždy na adresu uvedenou na faktuře, příjemce zboží na dodací faktuře se již neověřoval, zboží bylo zapláceno v hotovosti při dodání.
84. Při místním šetření v archivu GGT CZ, a.s. v Litoměřicích dne 28. 2. 2019 bylo správcem daně zjištěno mj. to, že na některých fakturách z roku 2013 je uveden žalobcův podpis, ačkoliv o nich žalobce neúčtoval.
85. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že na většině faktur vystavených obchodní korporací JAS ČR, a. s. je jako rozvozce uveden M. Š., který dne 19. 12. 2018 podal vysvětlení Policii ČR, a to v souvislosti s prodejem zboží odběratelům obchodní korporací JAS ČR, a. s.
86. V úředním záznamu o podání vysvětlení ze dne 19. 12. 2018, č.j. KRPP-163311-7/TČ-2018-031181-J-MAL, je mj. uvedeno, že M. Š. pracoval ve společnosti JAS ČR, a. s. od 1. 7. 2013 jako obchodní zástupce prodejce. V rámci jemu vyčleněnému regionu vyhledával možné odběratele, od kterých, v případě jejich zájmu, převzal kopii živnostenského listu, překontroloval ji s originálem a buď ji osobně odevzdal v pobočce sídla společnosti, nebo informace sdělil telefonicky nadřízenému. Případný nový odběratel byl prověřen a následně zaevidován v systému společnosti. M. Š. vyloučil, že by mohlo dojít k záměně odběratelů, protože je ověřována platnost IČ. Kontrolovány jsou rovněž dodací adresy.
87. Stran vlastní rozvozové činnosti uvedl, že když přijede k zákazníkovi, tak ten již má zpravidla připravenou objednávku, kterou mu nadiktuje, M. Š. ji zadá do ručního počítače a program určí celkovou sumu za objednávku zboží. Skrze systém je odběrateli umožněna kontrola objednávky i celkové sumy. Následně byla objednávka odeslána „do firmy“ a M. Š. následně dostane informaci o jejím zpracování a zaevidování. Faktura se tiskla dvakrát, originál byl předán zákazníkovi a kopii si ponechal rozvozce (= M. Š.). Originál byl orazítkovaný a podepsaný rozvozcem. V případě přímého prodej za hotové již nebyly vystavovány další doklady (objednávka, dodací list, pokladní doklad). M. Š. rovněž uvedl, že vzhledem k tomu, že se jednalo o faktury za hotové, interní směrnice JAS ČR, a. s. nevyžadovala, aby byla faktura podepsána a orazítkována zákazníkem.
88. M. Š. učinil rovněž svědeckou výpověď (protokol o výslechu svědka č.j. 441375/19/2303-60562-400413) v rámci výslechu na Finančním úřadu pro Plzeňský kraj, ÚP Plzeň – jih, a to dne 25. 3. 2019 (v souvislosti s daňovým řízením vedeným u daňového subjektu odlišného od žalobce). M. Š. jednak potvrdil to, co uvedl v rámci podání vysvětlení (viz výše), a dále mj. vypověděl, že k jednotlivým zákazníkům zavážel zboží dvakrát až třikrát týdně, když

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prodej probíhal formou ambulantního prodeje (objednávky se dopředu nedělaly). Když rozvozce dojel na místo, měl zákazník objednávku již připravenou, příp. až v ten okamžik zjišťoval, co mu chybí. Svědek Š. uvedl, že nemohl do systému nijak zasahovat, pokud zadal množství zboží, vygenerovala se cena, zákazník objednávku odsouhlasil a ta byla odeslána na centrálu. Pokud se tak stalo, nešlo do objednávky již nijak zasahovat, dělat storna, příp. přepisy. Svědek vyloučil, že by bylo možné vystavit doklad, na kterém by nebyl uveden žádný odběratel. Zboží se zákazníkům rozváželo vždy na dodací adresu uvedenou na vystavené faktuře a na této adrese bylo zboží také předáváno. Svědek připustil, že pokud byl/a na místě např. manžel/ka zákazníka, tak předal zboží mu/jí. Vyloučil ovšem, že by někdy předal zboží úplně cizí osobě. Cizí osoba nemohla v rámci ambulantního prodeje učinit objednávku. Zboží bylo předáváno vždy tomu, kdo učinil objednávku (majitel, příp. jeho manželka). Zboží bylo hrazeno vždy v hotovosti. Pokud zákazník učinil objednávku, na kterou byla vytištěna faktura, a následně si vzpomněl, že chce ještě doobjednat další zboží, vytiskla se další faktura. Proto mohlo být v jednom dni u jednoho zákazníka evidováno více objednávek a realizováno více prodejů.

89. Správce daně doplnil, že JAS ČR, a. s. zaúčtovala platby přijaté od žalobce za prodej zboží dle předloženého přehledu o zaúčtování hotovostních plateb ve prospěch účtu 211 - peněžní prostředky v pokladně. Dle předložené směrnice JAS ČR, a.s. platilo, že každý rozvozce byl povinen mj. zabezpečit, aby na každé faktuře byla uvedena správná a úplná adresa sídla a adresa dodání - skutečné místo prodejny, kam se dodávalo zboží.
90. M. Š. byl rovněž vyslechnut dne 27. 8. 2019 v rámci řízení vedeného s žalobcem. Během této výpovědi uvedl, že žalobce osobně nezná, nicméně věděl, že má obchod a v letech 2013 a 2014 mu (nejspíš) dodával zboží od JAS ČR, a.s. Svědek si vzpomněl, že zboží žalobci vozil do Dvorce, na konec Blatenské ulice (číslo popisné si již nepamatoval). Na otázku, zda je běžné, aby rozvozce jezdil k zákazníkovi někdy dva dny po sobě, svědek odpověděl, že to nebylo nic mimořádného, řídilo se to požadavky zákazníka.
91. Svědkovi byl dále předložen seznam dokladů ze dne 8. 7. 2013 (zajištěn dne 28. 2. 2019 při místním šetření v archivu JAS ČR, a.s. v Litoměřicích), na kterém byl M. Š. uveden jako prodejce a žalobce jako odběratel zboží. Dle předloženého seznamu bylo žalobci vystaveno dne 3. 7. 2013 v době od 11:50 do 15:13 celkem 7 faktur, dne 4. 7. 2013 v době od 7:53 do 11:22 celkem 6 faktur a dne 8. 7. 2013 v době od 10:58 do 17:13 celkem 12 faktur. Po nahlédnutí do seznamu vydaných dokladů M. Š. konstatoval, že pokud je to takto zaznamenáno, tak obchody v tomto rozsahu i proběhly. Po nahlédnutí do faktur v elektronické podobě svědek sdělil, že celý den se na místě nezdržoval. Vystavení dvou či tří faktur v jednom dni bylo běžné, ale takové množství faktur (v jeden den) nikoliv.
92. Na žalobcovy otázky v rámci výslechu svědek uvedl, že pokud chtěl podnikatel v roce 2013 a 2014 od JAS ČR, a.s. poprvé odebírat zboží, musel předložit originál platného živnostenského listu, iniciály zákazníka byly zavedeny do systému a poté se mohl uskutečnit prodej. Předložení dokladu totožnosti se dle interní směrnice nevyžadovalo. Kontrolní systém byl nastaven tak, že pokud bylo zrušeno nebo zneplatněno IČ, byl ze systému odstraněn i takový zákazník a následně mu již nemohlo být nic prodáno. Svědek uvedl, že na každé faktuře jsou po zanesení do systému uvedeny dvě adresy - jedna je sídlem firmy nebo podnikatele a jedna je dodací. Ta musí korespondovat s adresou, kam je zboží dodáváno.
93. M. Š. rovněž konstatoval, že do Nepomuku zavážel zboží podle domluvy, v pondělí, ve středu a v pátek zavážel do Chotěšova. Do Nepomuku zavážel určitě dva dny v týdnu,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

někdy i tři. Na žalobcovu otázku, proč je na některých fakturách uveden podpis odběratele a na některých nikoliv, svědek odpověděl, že úhrada byla pokaždé v hotovosti, ale interní kontrolní systémy nevyžadovaly zákazníkův podpis na každé faktuře (pokud se jednalo o fakturu za hotové). V případě, že by byla vystavena faktura se splatností, pak na každé takové faktuře musel být podpis zákazníka a razítko. Na žalobcovu otázku, zda může svědek potvrdit, že v jednom dni dodával žalobci zboží i sedmkrát či dvanáctkrát, M. Š. odpověděl, že takový objem si sám nedokáže vysvětlit, ale dvě až čtyři faktury byly normální. Dodal, že když všechno odevzdal ve společnosti, tak již neví, jestli tam někdo něco nedopsal.

94. Společnost JAS ČR, a. s. se k věci vyjádřila (na základě výzev správce daně) v písemnosti doručené dne 4. 9. 2019 (zaevidována pod č.j. 1757055/19/2303-60562-400207) a poskytla správci daně výpis z evidence elektronické knihy jízd rozvozce M. Š. (ve dnech 3. 7. 2013, 4. 7. 2013, 8. 7. 2013, 9. 7. 2013, 11. 7. 2013, 12. 7. 2013, 22. 7. 2013, 23. 7. 2013, 26. 8. 2013, 27. 8. 2013, 21. 11. 2013, 22. 11. 2013), seznam odběratelů v návaznosti na výpis z evidence elektronické knihy jízd a přehled o zaúčtování hotovostních plateb za roky 2013 a 2014 za zboží dodané žalobci ze skladu ve Čkyni. Stran nich bylo potvrzeno, že zboží bylo žalobci dodáno tak, jak je deklarováno na fakturách, které měl správce daně k dispozici v elektronické podobě. Krom jedné faktury (č. 8011031032 ze dne 11. 11. 2014 v částce 1 399,00 Kč) byly ostatní faktury (jejich originály) dohledány ve skladu ve Čkyni dne 7. 2. 2019.
95. Z poskytnuté evidence elektronické knihy jízd za vybrané dny správce daně zjistil, že časy dodání zboží na některých fakturách vystavených na žalobce neodpovídají časovému intervalu, ve kterém se rozvozce M. Š. dle knihy jízd zdržoval v místě dodání. Z údajů uvedených ve výpisu knihy jízd bylo v některých případech zjištěno, že ač dle údajů deklarovanych na některých fakturách bylo zboží dodáno žalobci v určitý den, rozvozce se dle výpisu z elektronické knihy jízd v místě dodání odběratele v tento den vůbec nezdržoval. Podrobnosti, včetně konkretizace dní a faktur, jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole.
96. Na výzvu správce daně reagovala i VONET CR, spol. s r. o., a to v odpovědi ze dne 8. 8. 2019 (včetně faktury - kopie listin za požadované období). Stanislav Vodička, jednatel VONET CR, spol. s r. o., uvedl, že na většině dokladů je předání zboží stvrzeno podpisem zákazníka, případně razítkem. Smlouva s žalobcem uzavřena nebyla. Jména řidičů, kteří dováželi zboží žalobci, již nebylo možno ověřit, protože VONET CR, spol. s r. o. nevyvíjí od října 2014 žádnou obchodní činnost a nemá žádné zaměstnance. Převážná většina faktur poskytnutých VONET CR, spol. s r. o. za roky 2013 a 2014 obsahuje podpis osoby přebírající fakturu a zboží. Některé faktury pak krom podpisu osoby přebírající fakturu za dodané zboží obsahují navíc i razítko žalobce (např. faktura č. 6100522214 ze dne 15. 4. 2014 v částce 3 939 Kč, faktura č. 7514004195 ze dne 22. 7. 2014 v částce 4 093 Kč, faktura č. 7514008604 ze dne 25. 9. 2014 v částce 2 022 Kč).
97. Dále, správce daně zjistil, že žalobce v letech 2013 a 2014 odebíral z provozovny, ve které realizoval podnikatelskou činnost, zboží pro osobní potřebu. Nákup tohoto zboží účtoval do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a náklady neuvedl na řádku 105 přílohy č. 1 daňového přiznání, resp. na řádku 104, a tím nezvýšil výsledek hospodaření. Žalobce rovněž nepředložil inventuru zásob provedenou ke dni 31. 12. 2013, přestože tvrdil, že ke dni 31. 12. běžného roku inventuru zboží provádí. Správce daně připomněl, že v souladu s § 6 odst. 3 zákona o účetnictví byl žalobce povinen k okamžiku sestavení účetní závěrky provést inventarizaci, při které se porovnají skutečné stavy majetku se stavy

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

evidenčními a zjišťují se případné inventarizační rozdíly. Žalobce tuto povinnost nesplnil a inventarizaci správce daně nepředložil.

98. Správce daně, s odkazem na § 97 odst. 1 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt, který v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti, je povinen vést průběžně evidenci těchto plateb, pokud nezaznamenává údaje o těchto platbách v jiné evidenci stanovené zákonem, uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly sice předložil přehledy denních tržeb, ale dalšími důkazními prostředky nebyl schopen prokázat, že deklarované obchodní případy ve skutečnosti proběhly tak, jak daňový subjekt evidoval.
99. Shrnuto, správce daně dospěl k závěru, že žalobce coby daňový subjekt neprokázal, že stav zásob v účetnictví je správný; nepředložil inventarizaci zásob k 31. 12. 2013; nedoložil prvotní doklady k evidenci denních tržeb (čímž neprokázal, že deklarované obchodní případy ve skutečnosti proběhly tak, jak je daňový subjekt evidoval); neúčtoval o všech účetních případech, konkrétně o zboží porízeném na základě faktur zjištěných vyhledávací činností správce daně; ve svém účetnictví účtoval o nákupu zboží pro osobní spotřebu rodiny, ale v přiznání k dani z příjmů fyzických osob o tyto částky nezvýšil výsledek hospodaření.
100. Soud se závěry správce daně ztotožnil. Neměl pochybnosti o tom, že skutkový stav, tak jak byl správcem daně zjištěn, byl oporou pro a) vznik důvodných pochybností (na straně správce daně) o předloženém žalobcově účetnictví a b) závěr, že žalobcovo účetnictví bylo nevěrohodné, neúplné a neprůkazné. Správce daně byl proto oprávněn stanovit daň podle pomůcek.
101. Zbývalo zodpovědět otázku, zda byl tento způsob stanovení daně relevantně zpochybněn v žalobě.
102. Soud dospěl k závěru, že nikoliv.
103. Úvodem soud s ohledem na obsah žalobních námitek, kdy se jednotlivé argumenty vzájemně prolínají, předestírá, že není jeho povinností reagovat na každou dílčí námitku a tu obsáhle vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobcovy argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).
104. Žalobce ve svých tvrzeních ustal na argumentaci, která nezpochybňovala stanovení daně prostřednictvím pomůcek, ale byla svojí podstatou argumentací pro případ, jako by byla daň stanovena dokazováním. Namítal-li žalobce např., že *„jeho osobní údaje byly (zřejmě) zneužity třetí osobou/osobami a některé ze žalovaným poněkud jízlivě zmiňovaných devíti korporací pouze umožnily svojí minimální či žádnou kontrolou osob, které si od nich zboží odebíraly, aby si od nich zboží odebíral fakticky kdokoli“*, příp. že doklady předložené GGT CZ, a.s. (dříve JAS ČR a.s.) *„nejdou opatřeny podpisem žalobce případně jsou opatřeny podpisem, který na první pohled ani nepřipomíná podpis žalobce a je tak jasné, že se o jeho podpis nejedná“*, de facto tím potvrdil závěry správce daně o zatmění a nevěrohodnosti žalobcova účetnictví (a tedy správnosti použití pomůcek). A faktickou podporou závěrů správce daně bylo i žalobcovo cyklické (v řízení před správcem daně i v žalobě) tvrzení, že od VONET CR, spol. s r. o. *„nic a nikdy neodebíral“* za situace, kdy měl správce daně k dispozici několik faktur

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

společnosti VONET CR, spol. s r. o. vystavených pro žalobce, na nichž bylo i žalobcovo razítko.

105. Žalobce namítal, že vlastní důkazní břemeno splnil tím, že „při prováděné kontrole předložil správci daně své účetnictví, splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost“, přičemž žalovaný „nijak neprokázal důvodnost svých pochyb o věrohodnosti žalobce, pouze několikrát konstatuje, že žalobce nepůsobí věrohodně proto, že mění v daňovém řízení svá tvrzení.“ Napadené rozhodnutí dle žalobce „neobsahuje specifikaci žádných konkrétních skutečností svědčících o nedůvěryhodnosti žalobce, ke kterým by bylo možné se jasně vyjádřit a hlavně žalobce neoznačuje žádné důkazy, které by toto prokazovaly.“
106. Žalobce se mýlil.
107. Oproti správcem daně předloženým konkrétním zjištěním, jasně specifikovaným pochybnostem a logicky provázané argumentaci (viz výše) žalobce staví v podstatě nic neříkající tvrzení o tom, že jím předložené účetnictví splňuje požadavky zákona o účetnictví, zatímco správce daně nic nespécifikoval a nic nevyvrátil. Takto vystavená žalobní konstrukce není dostačující. Není tedy pravdivá žalobní námitka, že „žalovaný se poměrně obsáhle věnuje citacím judikatury Nejvyššího správního soudu, namísto toho, aby jasně a přesně uvedl, které dodávky zboží a od kterých subjektů vzal za prokázané a jaké pro tento svůj závěr použil důkazy.“ Naopak, správci daně obou stupňů podrobně uvedli vše, co uvedeno být mělo. Soud v podrobnostech odkazuje na Zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí.
108. Shrnutí, žalobce relevantně nezpochybnil, že správce daně neměl v dané věci vyměřit daň prostřednictvím pomůcek.
109. Soud se rovněž neztotožnil s námitkami brojícími proti tvrzeným procesním pochybením správce daně.
110. Žalobce v tomto smyslu předně namítal faktický výsledek M. Š. (o jehož konání nebyl informován), zatímco žalovaný, dle žalobce nesprávně, tvrdil, že se o výsledek svědka nejednalo, toliko o místní šetření.
111. Soud k tomu uvádí následující.
112. Správce daně výzvou ze dne 13. 5. 2020, č.j. 1055605/20/2303-60562-400207, vyzval VONET CR, spol. s r.o. k „poskytnutí údajů v souladu s ustanovením § 57 odst. 1 písm. b) a § 93 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.“ Správce daně konkretizoval, že VONET CR, spol. s r. o. vyzývá k poskytnutí údajů a listin, jež jsou nezbytné pro správu daní u žalobce.
113. Součástí správního spisu je protokol o místním šetření č.j. 1416161/20/2303-60562-400207 zachycující průběh místního šetření konaného dne 1. 7. 2020 v areálu společnosti Astur&Quanto v Českých Budějovicích (Nové Vráto). Toho dne předal M. Š., zástupce VONET CR, spol. s r. o. na základě plné moci, správci daně originály účetních dokladů a souvisejících listin, a to na základě výzvy správce daně ze dne 13. 5. 2020, č.j. 1055605/20/2303-60562-400207. Správce daně, krom seznamu předaných listin, do protokolu zaznamenal, že M. Š. sdělil, že nikdy nebyl zaměstnancem VONET CR, spol. s r.o., přičemž nemůže podat bližší informace k předkládaným fakturám (a ani žádné další doklady nemá). Rovněž uvedl (a bylo zaznamenáno), že se s originály faktur „několikrát manipulovalo a zřejmě byla faktura č. 6100011814 založena jinam, nebyla nalezena“.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

114. Předně, soudu není zřejmé, z čeho žalobce dovodil, že „M. Š. byly kladeny dotazy, vyjadřoval se k celé věci a pak se nepochybně o výslech svědka jednalo“.
115. M. Š. se především ani náznakem nevyjadřoval „k celé věci“. Uvedl pouze to, jaký byl (či spíše nebyl) jeho vztah ke společnosti VONET CR, spol. s r.o. a dále vyslovil domněnku stran toho, kde by se mohla nacházet faktura č. 6100011814.
116. Dále, podle § 60 odst. 1 daňového řádu, správce daně sepíše o ústních podáních a jednáních při správě daní protokol. Ve smyslu § 60 odst. 3 písm. f) daňového řádu pak protokol musí obsahovat zejména vylíčení průběhu jednání.
117. Nemůže být tedy jednak pochyb o tom, že i o místním šetření je nutné vyhotovit protokol, a dále, správce daně byl povinen zachytit do protokolu o místním šetření vše, co dokumentovalo průběh takového šetření, tedy i to, co během něho uvedl M. Š.. Žalobce se tak zásadně mýlí, když tvrdí, že „nemělo být do protokolu vůbec zachyceno žádné vyjádření či sdělení svědka Š. k věci, ale pouze zaznamenáno předání dokumentů a pokud měl pan Š. potřebu cokoli sdělovat či správce daně potřebu klást dotazy, měl proběhnout řádný výslech svědka dle § 96 daňového řádu za účasti žalobce respektive jeho právního zástupce.“
118. Průběh místního šetření, tak jak byl zachycen v protokolu č.j. 1416161/20/2303-60562-400207, neobsahuje nic, co by jen naznačovalo, že M. Š. byly správcem daně kladeny jakékoliv otázky.
119. Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 29. 3. 2017, č.j. 7 As 146/2016-29, mj. k těmto závěrům (zvýraznění podtržením provedl krajský soud): „[18] (...) *Legální definici veřejné listiny podává § 53 odst. 3 spr. ř., podle něhož „[l]istiny vydané soudy České republiky nebo jinými státními orgány v mezích jejich pravomoci, jakož i listiny, které jsou zvláštními právními předpisy prohlášeny za veřejné, potvrzují, že jde o nařízení nebo prohlášení orgánu, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich osvědčeno nebo potvrzeno.“ Stejně stanoví § 134 o. s. ř., který se v soudním řízení správním uplatní s ohledem na § 64 s. ř. s.*
- [19] Protokol o jednání před správním orgánem naplňuje výše uvedenou definici veřejné listiny. Protokolem správní orgán osvědčuje průběh procesního úkonu. (...).*
- [20] Jelikož je protokol veřejnou listinou, v souladu s presumpcí správnosti veřejných listin je třeba jeho obsah považovat za pravdivý, není-li dokázán opak. Presumovaná pravdivost obsahu se vztahuje pouze k zachycenému průběhu procesního úkonu správního orgánu, tj. např. kdo byl jednání přítomen, jakého poučení se mu dostalo, jaké mu byly kladeny otázky nebo jak na ně bylo odpovězeno. Neosvědčuje však pravdivost samotných tvrzení, které při jednání zúčastněné osoby uvedou.*
- [21] Účastník řízení není zbaven obrany proti veřejné listině. Musí ovšem tvrdit, že její obsah není správný. Zároveň o svém tvrzení nese důkazní břemeno. Je na něm a v jeho zájmu, aby dokázal opak (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 7. 2002, sp. zn. IV. ÚS 682/2000, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. 3. 2014, sp. zn. 21 Cdo 2737/2012).“*
120. Ergo, protokol vyhotovený podle § 60 daňového řádu je, jakožto protokol o úkonu před správním orgánem, veřejnou listinou. Jako takový je jej třeba, resp. jeho obsah, považovat za pravdivý, pokud není prokázán opak. Žalobce neuvedl nic, krom svých ničím nepodložených domněnek, že by obsah protokolu nezachytil skutečný průběh úkonu, tedy i to, že správce daně během onoho šetření žádné otázky M. Š. nekladl. To, že se M. Š., aniž by k tomu byl kýmkoliv vyzván, při předání listin obecně vyslovil stran nakládání s fakturami a správce daně to zaznamenal do protokolu, bylo ze strany správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

splněním povinnosti ve smyslu § 60 odst. 3 písm. f) daňového řádu, nikoliv skrytým výsledkem svědka.

121. Žalobní námitka, tak jak byla prezentována, proto nebyla důvodná.
122. A přezkoumatelně byla vypořádána i tvrzení týkající se adresy ve Stříbře a nesouladu týkajícího se jména rozvozce.
123. Stran adresy bylo v napadeném rozhodnutí vyjehoeno toto: „[89] *Odvolací orgán ze spisového materiálu zjistil, že na vystavené faktuře č. 9201951331 ze dne 13.05.2014 obchodní korporací PEAL pro daňový subjekt, je uvedena adresa odběratele Benešova 199, 349 01 Stříbro. Předmětný daňový doklad ani adresu na něm uvedenou však daňový subjekt v rámci dosavadního průběhu daňového řízení jakkoliv nerozporoval. Nesrovnalosti ohledně adres zjistil odvolací orgán ze spisového materiálu rovněž u jiných daňových dokladů (např. faktura č. 1405052804 vystavená obchodní korporací GEKO), přičemž tuto daňový subjekt také nenamítal.*
- [90] Dále bylo z výpisu z živnostenského rejstříku zjištěno, že daňový subjekt měl v minulosti v živnostenském rejstříku zapsanou adresu sídla Benešova 148, 349 01 Stříbro (zapsáno od 30.09.2004 do 08.04.2009). Nelze proto vyloučit, že se daňový subjekt tímto údajem identifikoval ve vztahu ke svým dodavatelům, a to v různých časových etapách svého podnikání.“*
124. Námitka uplatněná v tomto směru byla obsahově rozporuplná. Žalobce nejprve tvrdil, že „*k této adrese nemá žádný vztah*“, aby vzápětí uvedl, že „*na této adrese měl své trvalé bydliště, a proto i místo podnikání, nikoliv sídlo provozovny.*“ Soud proto seznal její vypořádání jako dostačující a logické.
125. Stejně pak soud konstatuje stran tvrzení o nesouladu týkajícího se jména rozvozce. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl toto: „*[72] Daňový subjekt v odvolání upozorňuje na nesoulad týkající jména rozvozce (pozn. J. P.) uvedeného na některých fakturách v elektronické podobě a na shodných originálních fakturách. K dané věci se již vyjadřoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 49, 50), přičemž bylo dvěma zaměstnanci obchodní korporace GGT CZ nezávisle na sobě vysvětleno, že v případě změny v osobě rozvozce zboží se do systému zadalo jméno, a to se v systému změnilo (přepsalo) u všech předchozích vydaných faktur, čímž došlo ke zmiňované nesrovnalosti. Navíc bylo zjištěno, že paní J. P. v roce 2013 ani v roce 2014 v obchodní korporaci GGT CZ nepracovala.“*
126. Žalobce ve vztahu k této námitce v žalobě konstatoval, že „*upozorňoval, že údaje ve fakturách a údaje v elektronické knize jízd vzájemně nekorespondují.*“ Ano, to je pravda. A žalovaný ono upozornění osvětlil v bodě 72 napadeného rozhodnutí. Dle názoru soudu opět logicky a správně.
127. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádné z žalobních tvrzení důvodným, žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

#### [V] Náklady řízení

128. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

**Poučení:**

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

Plzeň 29. 3. 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.