



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 Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: **Jiří Pešta**, IČ 47709537, Dolní příkopy 62, 337 01 Rokycany,  
zastoupeného Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, advokátkou, Šafaříkovy  
sady 5, 301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č.j. 23997/19/5300-22443-607102,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 14. 8. 2019, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č.j. 23997/19/5300-22443-607102 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo změněno 27 dodatečných platebních výměrů ze dne 13. 12. 2017 vydaných Finančním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) vztahujících

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

se k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a zdaňovacím obdobím září 2012 až listopad 2014. Konkrétně se jednalo o

- dodatečný platební výměr č.j. 2019540/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2012 doměřena DPH ve výši 304 182 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 60 836 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019773/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2012 doměřena DPH ve výši 371 809 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 74 361 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019791/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2012 doměřena DPH ve výši 348 091 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 69 618 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019813/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období prosinec 2012 doměřena DPH ve výši 193 730 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 38 746 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019832/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období leden 2013 doměřena DPH ve výši 261 403 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 52 280 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019838/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období únor 2013 doměřena DPH ve výši 254 713 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 50 942 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019845/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období březen 2013 doměřena DPH ve výši 265 065 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 53 013 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019856/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období duben 2013 doměřena DPH ve výši 278 170 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 55 634 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019864/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období květen 2013 doměřena DPH ve výši 266 388 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 53 277 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019875/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2013 doměřena DPH ve výši 267 390 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 53 478 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019890/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2013 doměřena DPH ve výši 320 706 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 64 141 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019907/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období srpen 2013 doměřena DPH ve výši 310 899 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 62 179 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019918/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2013 doměřena DPH ve výši 294 474 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 58 894 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- dodatečný platební výměr č.j. 2019930/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2013 doměřena DPH ve výši 469 555 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 93 911 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019942/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2013 doměřena DPH ve výši 451 587 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 90 317 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2019992/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období prosince 2013 doměřena DPH ve výši 286 588 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 57 317 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020027/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období leden 2014 doměřena DPH ve výši 372 552 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 74 510 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020040/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období únor 2014 doměřena DPH ve výši 424 162 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 84 832 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020045/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období březen 2014 doměřena DPH ve výši 561 024 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 112 204 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020055/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 485 847 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 97 169 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020069/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období květen 2014 doměřena DPH ve výši 524 918 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 104 983 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020143/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 534 245 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 106 849 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020176/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2014 doměřena DPH ve výši 610 327 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 122 065 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020184/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 428 102 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 85 620 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020192/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období září 2014 doměřena DPH ve výši 475 567 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 95 113 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020200/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2014 doměřena DPH ve výši 456 241 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 91 248 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 2020212/17/2312-50521-403210, kterým byla žalobci za zdaňovací období listopad 2014 doměřena DPH ve výši 478 044 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 95 608 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

2. Uvedené dodatečné platební výměry budou dále společně označovány jako „dodatečné platební výměry“).
3. Žalovaný jednotlivými výroky napadeného rozhodnutí snížil výši doměřené daňové povinnosti žalobci a výši penále za jednotlivá zdaňovací období. Daň žalobci byla doměřena postupem dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem. Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

### [III] Žaloba

5. Žalobce nejprve stručně shrnul průběh daňového řízení; vlastní žalobní námitky vyjevil v několika okruzích.
6. V prvním z nich namítal, že správce daně i žalovaný nedostatečně zjistili skutkový stav věci. Předmětem sporu byla přijatá zdanitelná plnění od společnosti VT IMPULS GROUP s. r. o., IČ 24290327 (dále jen „VT Impuls“ nebo „společnost VT Impuls“), a to ve zdaňovacích obdobích září 2012 až listopad 2014. Žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet DPH z daňových dokladů od uvedené společnosti. Správce daně dospěl k závěru, že doklady nemohou dostačujícím způsobem prokázat uskutečnění plnění. Žalobce uvedl, že dne 1. 5. 2012 uzavřel se společností VT Impuls rámcovou smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo provádění díla na základě žalobcovy objednávky. Předmětem smlouvy (dle žalobce) mělo být provádění služeb smontováním výrobků dle konkrétních požadavků žalobcových odběratelů specifikovaných při konkrétních objednávkách. Dále měl žalobce uzavřeny rámcové smlouvy se svými odběrateli, kteří žalobci měsíčně vystavovali objednávky na zhotovení díla – montáže výrobků. Dle žalobce, správce daně i žalovaný v průběhu daňového řízení vycházeli z nepodložené domněnky, že se mělo jednat o dodání výrobků, a dále z domněnky, že žalobce byl v příslušných zdaňovacích obdobích registrovanou agenturou práce a k realizaci činností pro své odběratele využíval služeb dodavatele VT Impuls. Vzhledem k tomu, že žalobce disponoval příslušným živnostenským oprávněním, mohl činnost ve prospěch svých odběratelů realizovat i bez pracovní agentury. Žalovaný tím, že napadeným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry, potvrdil, že správce daně nesprávně zjistil skutkový stav věci. Žalovaný zjistil, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nedisponoval takovými lidskými zdroji, aby byl schopen realizovat uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch svých odběratelů. Z tohoto důvodu přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Správce daně v doplnění odvolacího řízení vyhledal subjekty provozující obdobnou činnost jako žalobce, tj. v oblasti zprostředkování práce a poskytování služeb, a zjištěné údaje využil jako pomůcky pro stanovení daně na vstupu. Takový postup byl dle žalobce v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu, neboť pouhé platné oprávnění v oblasti zprostředkování práce a služeb nemůže znamenat, že žalobce tuto činnost vykonával.
7. Nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu žalobce spatřoval i v tom, že správce daně ověřoval existenci zaměstnanců společnosti VT Impuls dožadáním toliko vůči Všeobecné zdravotní pojišťovně, někteří zaměstnanci VT Impuls však mohli být registrováni u jiné zdravotní pojišťovny. Dále, někteří zaměstnanci VT Impuls mohli činnost vykonávat na základě dohody o provedení práce. V rámci obchodního styku nebylo žalobcovou povinností ověřovat plnění povinností společnosti VT Impuls v podobě kontrolování pracovních povolení jejich zaměstnanců či jejich přihlášení ke zdravotnímu pojištění.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Nepravdivým bylo tvrzení správce daně, že společnost VT Impuls nereagovala na výzvy správce daně. Svědek Ing. M. a totiž vypověděl, že osobně jednal se správcem daně, a ten to potvrdil.

8. Dále se žalobce věnoval otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce splnil svou důkazní povinnost tím, že správci daně i žalovanému předložil přijaté faktury, evidence pro daňové účely, bankovní výpisy, e-mailovou korespondenci k obchodnímu případu a listiny označené jako podklad k fakturaci. Podklady k fakturaci byly dle žalobce vyhodnoceny jako důkazy osvědčující uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu tvrzeném žalobcem.
9. Žalobce dále namítal, že daňové orgány nebyly oprávněny klást k jeho tíži nekontaktnost společnosti VT Impuls v roce 2015, když s touto společností obchodoval v letech 2012 - 2014 (v této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 180/2014-24; zřejmě se mělo jednat o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014-21 – pozn. soudu), resp. namítal, že neprověřovaly existenci plzeňské provozovny této společnosti.
10. Žalobce namítal i to, že výzva ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00652-402091, byla nezákonná, nelogická a nesplnitelná. Žalobce tvrdil, že správce daně touto výzvou nepožadoval prokázat konkrétní skutečnost, nýbrž v rámci odvolacího řízení požadoval prokázat nárok na odpočet DPH v plném rozsahu. Žalobce však měl za to, že žalovanému předložil kompletní auditní stopu obchodního případu.
11. Žalobce dále brojil proti hodnocení bezhotovostních plateb společnosti VT Impuls provedenému daňovými orgány. Dle žalobce je to právě bezhotovostní úhrada závazku, která je lépe zmapovatelná, a nelze žalobci klást k tíži, že VT Impuls vybírala úhrady v hotovosti, neboť v této době již nakládala se svým majetkem.
12. Žalobce rovněž tvrdil, že správce daně provedl druhý výslech svědka Tsapuka až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Výslech byl navíc účelově dezinterpretován, svědek Tsapuk se sice česky dorozumí, nicméně jako cizinec nedokáže své odpovědi správně formulovat. Došlo tak k porušení § 8 daňového řádu, neboť důkazní prostředky nebyly hodnoceny v jejich vzájemné souvislosti. Žalobce dále tvrdil, že i výslech svědka Ing. M. byl proveden až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Svědek Ing. M. měl být s žalobcovou věcí obeznámen, popřel tvrzení správce daně, že by se mu neprokázal průkazem totožnosti. Z otázek pokládaných správcem daně svědkovi M. se dle žalobce podávalo, že správce daně považoval za předmět plnění dodání výrobků, nikoliv poskytování služby montáže. Správce daně v této souvislosti neunesl jej tížící důkazní břemeno, neboť v rámci řízení vycházel z nepodložené domněnky, že žalobce od společnosti VT Impuls nakupoval hotové výrobky.
13. Žalobce rovněž brojil proti tomu, že správce daně v průběhu místních šetření formalizovaných v protokolech č.j. 240445/16/2312-00562-402091, č.j. 209694/16/2312-00562-402091 a č.j. 6121/16/2312-00562-402091, pokládal otázky třetím osobám, pročež se jednalo o zastřený výslech svědků, jemuž žalobce nemohl být přítomen. Žalovaný neměl pravdu, když tvrdil, že zjištěné skutečnosti nebyly hodnoceny v žalobcův prospěch, neboť se týkaly nezpochybněných uskutečněných zdanitelných plnění žalobcem ve prospěch jeho odběratelů. Správce daně totiž vycházel z některých odpovědí odběratelů žalobce stran pohybu žalobcových zaměstnanců. K odstranění této procesní vady měl přistoupit žalovaný v průběhu odvolacího řízení a měl provést výslechy svědků dle § 96 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

14. V dalším okruhu žalobních námitek žalobce brojil proti zvolenému způsobu stanovení daně. Dle žalobce nebyly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, neboť žalobce předložil správci daně v průběhu daňového řízení celou řadu důkazních prostředků, jimiž prokázal svůj nárok na odpočet DPH. Další vadu stran užití pomůcek žalobce spatřoval v tom, že správce daně použil zákonem nedovolené stanovení daně prostřednictvím pomůcek vedle neuznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný uložil správci daně toto procesní pochybení napravit a doplnit odvolací řízení ve věci přijatých zdanitelných plnění od dodavatele VT Impuls.
15. Žalobce dále namítal, že při stanovení daně prostřednictvím pomůcek nedošlo ze strany daňových orgánů k vybrání srovnatelných daňových subjektů. Jako srovnatelné daňové subjekty byly zvoleny subjekty vykonávající činnost zprostředkování zaměstnání, ač žalobce tvrdil, že jím vykonávanou ekonomickou činností byl nákup a prodej služeb montáže výrobků. Postupem daňových orgánů tak nebyla daň správně zjištěna (ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu), a zároveň bylo žalobci odepřeno právo na odpočet DPH (zde žalobce opět odkázal na rozsudek kasačního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014-21).
16. Žalobce dále daňovým orgánům vytýkal zmatečnost jimi zvolených postupů. Správce daně postupoval chybně, když ve vztahu k žalobcem vykonávané hostinské činnosti měl DPH za příslušná zdaňovací období stanovit prostřednictvím pomůcek a ve vztahu k druhé žalobcově ekonomické činnosti prostřednictvím dokazování. Žalovaný se pokusil tento nedostatek odstranit v průběhu odvolacího řízení prostřednictvím výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00652-402091, tu však žalobce považoval za účelovou a nezákonnou. Žalobce této výzvě rovněž nemohl vyhovět, neboť byla učiněna po proběhnutí daňové kontrole (trvající několik měsíců), a žalobci byla určena lhůta ke splnění povinnosti výzvou stanovené pouze v délce 15 dnů. Rovněž bylo dle žalobce otázkou, jak této výzvě rozumět, když mu již byla stanovena daň prostřednictvím pomůcek. S ohledem na nezákonnou kombinaci vzájemně nekompatibilních postupů co do doměření daně žalobce nemohl realizovat svá práva a plnit své povinnosti, když mu nebylo zřejmé, jaké postupy v dané chvíli správce daně používá. O nesprávnosti tohoto postupu svědčilo dle žalobce rovněž to, že ze spisu nebyl patrný okamžik splnění podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Takový okamžik se musí vztahovat k celé ekonomické činnosti žalobce a celé dani.
17. Nezákonnost, ba dokonce nicotnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřoval v tom, že žalovaný spojil řízení o jednotlivých žalobcových odvoláních proti dodatečným platebním výměřům. Dle žalobce není možné spojit celá jednotlivá řízení a pro různá řízení provádět celé společné postupy (žalobce v této souvislosti odkázal na komentář k daňovému řádu od autorů Lichnovský O. a kol., C. H. Beck, 1. vydání, 2010). Ve zdaňovacích obdobích září 2012 až prosinec 2012 vůbec nenastaly skutečnosti, které měly být předmětem dokazování dle výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00652-402091. Žalobce totiž v těchto zdaňovacích obdobích netvrdil, že pracoval pro společnost BORGERS CS spol. s r. o., přesto byl k prokázání této skutečnosti vyzván. Spojení jednotlivých řízení o žalobcových odvoláních mělo za následek rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu totiž nebylo vůbec patrné, jaký skutkový stav a v jakém řízení byl správcem daně zjištěn, a kdy a jak bylo rozhodnuto o konkrétním způsobu stanovení daně. Žalobce rovněž tvrdil, že nevěděl, jak postupovat v případě podání žaloby jen proti jednomu dodatečnému platebnímu výměru, jaká by v takovém případě byla skutková zjištění.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

18. Žalobce brojil rovněž proti žalovaným použitým pomůckám. Žalobcova ekonomická činnost spočívala v nákupu a prodeji služeb, v rámci dokazování nevznikly pochybnosti, že by žalobce služby prováděné ve prospěch svých odběratelů realizoval vlastními zaměstnanci, neboť žádné neměl. Srovnatelnými daňovými subjekty tedy nemohly být takové subjekty, které mají vlastní zaměstnance. U takových subjektů totiž zásadní část nákladů tvoří mzdy a tyto mzdové náklady se nijak neprojeví na možnosti odpočtu DPH. Takové subjekty mají minimum nákladů, u nichž je možno odečíst daň na vstupu. U takových subjektů může procento nákladů, z nichž lze uplatnit DPH na vstupu, dosahovat žalovaným předpokládané hodnoty 5 - 8 %. Žalobce však veškeré služby, které následně prodával svým odběratelům, nakupoval od třetích osob, tyto vstupy tedy byly podrobeny DPH, a tvořily tak vyšší poměr přijatých plnění k uskutečněným plněním, než byl poměr uvedený na str. 40 a 41 napadeného rozhodnutí. Daňovými orgány tak byly nesprávně vybrány srovnatelné daňové subjekty. Postupem daňových orgánů tak téměř došlo k dvojímu vybrání daně – jednou z objemu tržeb tvrzených žalobcem a jednou z tržeb tvrzených dodavateli žalobce.
19. Žalobce rovněž poukázal na to, že správce daně u něho prováděl i daňovou kontrolu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 a žalobcova tvrzení ve vztahu k jeho nákladům uznal za prokázaná. Tatáž skutečnost nemůže být dle žalobce hodnocena různě, náklad ve smyslu daně z příjmů a plnění přijaté na vstupu ve smyslu DPH mají obsahově shodný význam. Pokud tedy správce daně uznal za prokázané žalobcovy náklady, nemohl v jiném řízení tvrdit, že k pořízení zboží nikdy nedošlo.
20. Konečně, žalobce namítal i to, že žalovaný měl dodatečné platební výměry zrušit. Správce daně totiž dle žalobce zkombinoval postupy ke stanovení daně v podobě dokazování a pomůcek, přičemž tato vada byla v odvolacím řízení neodstranitelná.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh daňového řízení. Uvedl, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích vykonával dvě zcela odlišné ekonomické činnosti – stravovací služby a služby související s provozováním průmyslové činnosti.
22. K žalobní námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný odkázal na body [31] až [59] napadeného rozhodnutí. Žalovaný hodnotil předložené důkazní prostředky náležitě dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Pochybnosti ve vztahu k rozsahu a předmětu přijatých zdanitelných plnění poskytnutých žalobci dodavatelem VT Impuls nebyly předloženými důkazními prostředky odstraněny. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že deklarovaná plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladech, tedy společnost VT Impuls, v deklarovaném období, rozsahu a za deklarované částky. Žalobcem předložené přijaté daňové doklady proto nebylo možno využít ani jako pomůcky ke stanovení odpočtu DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. Žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch jeho odběratelů správce daně nezpochybnil, přičemž byly využity jako pomůcky.
23. Ve vztahu ke stravovacím službám žalovaný uvedl, že žalobce nezahrnul do evidencí pro účely DPH veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z provozování restaurace, čímž došlo ke zpochybnění žalobcem vedeného účetnictví, evidence pro účely DPH a správnosti jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobce nesplnil své povinnosti v takovém rozsahu, že daň nebylo lze spolehlivě stanovit dokazováním. Správce daně tak přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Ve vztahu k stravovacím službám mohl správce daně jako pomůcky využít doklady o přijatých zdanitelných plněních. Žalovaný považoval za zásadní to, že žalobce v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům nebrojil proti stanovení daně prostřednictvím pomůcek Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ve vztahu k stravovacím službám. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobce, že bylo jeho povinností najisto zjistit skutkový stav věci (v této souvislosti odkázal na judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a daňové orgány – rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86, a ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013-37). Žalovaný uvedl, že správce daně unesl jej tížící důkazní břemeno zasláním tří výzev k prokázání skutečností žalobci (jednalo se o výzvu ze dne 7. 12. 2015, č.j. 1644763/15/2312-00561-402428, vztahující se k provozu restaurace, o výzvu ze dne 2. 11. 2015, č.j. 1731342/15/2312-00561-402428, vztahující se k činnosti poskytování průmyslových služeb, a o již zmíněnou výzvu ze dne 21. 5. 2018).

24. Stran nesprávného hodnocení svědecké výpovědi svědka Ing. M. žalovaný odkázal na body [42], [48], [49] a [51] napadeného rozhodnutí. Odmítl, že by tuto svědeckou výpověď hodnotil tendenčně. Správce daně nečinil žalobce odpovědným ani za nekontaktnost dodavatele VT Impuls v době konání daňové kontroly, pouze ji osvědčil jako jednu z okolností, kterou při správě daní zjistil, a proto k ní dle § 8 daňového řádu přihlédl. Ve vztahu k místním šetřením žalovaný odkázal na bod [88] napadeného rozhodnutí a uvedl, že se týkala nezpochybných žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění.
25. Ve vztahu k námitkám o nedodržení podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek žalovaný nejprve vymezil zákonné podmínky pro stanovení daně tímto způsobem. Dále uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o správné výši přijatých i uskutečněných zdanitelných plněních, neboť žalobce nezahrnul do svých evidencí pro účely DPH veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z provozování restaurace a byla zpochybněna průkaznost a úplnost jeho účetnictví i evidence pro účely DPH, a dále bylo zjištěno, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel VT Impuls v deklarovaném období, rozsahu a za deklarované částky. Z těchto důvodů nebylo možno stanovit daň dokazováním (dále žalovaný odkázal na body [63] až [78] napadeného rozhodnutí).
26. Žalovaný uvedl, že daň byla stanovena výlučně prostřednictvím pomůcek. Ve výrocích všech dodatečných platebních výměrů byl uveden odkaz na § 98 odst. 1 daňového řádu, i v bodě [71] napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že způsoby stanovení daně nelze kombinovat.
27. Stran tvrzení o chybné volbě pomůcek žalovaný uvedl, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal svá tvrzení. Zdůraznil, že je zcela na úvaze správce daně, jaké pomůcky zvolí, pokud je zabezpečen dostatečný zdroj informací pro tento způsob stanovení daně. Jelikož žalobce pochybil ve svých povinnostech, musí nést následek v podobě stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Pomůckami nebude daň nikdy stanovena přesně, neboť jde o kvalifikovaný odhad. Pomůcky nesmí být zcela nepřiměřené a výsledná výše daně nesmí vycházet ze zjevně nesprávných údajů, nesmí obsahovat početní chyby a nesmí odporovat elementárním zásadám logického myšlení. Ve vztahu k hostinské činnosti, žalobce použité pomůcky nerozporoval. Co se týkalo služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti, žalovaný uvedl, že pro stanovení daně z uskutečněných zdanitelných plnění byly jako pomůcky využity v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu důkazní prostředky nezpochybněné správcem daně. Pro přijatá zdanitelná plnění pak byly jako pomůcky využity srovnatelné daňové subjekty vykonávající stejnou činnost jako žalobce [dle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Správce daně aplikoval rovněž § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu, kdy vlastními výpočty zjistil poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění u srovnatelných daňových subjektů. Žalovaný v odvolacím řízení seznámil žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

se změnou právního názoru spočívající v zohlednění daně na vstupu v případě přijetí služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti, neboť ze spisového materiálu bylo zřejmé, že žalobce nemohl uskutečnit zdanitelná plnění na výstupu, aniž by zdanitelná plnění přijal. Žalovaný proto seznámil žalobce s hodnocením předložených důkazů včetně hodnocení, proč nebyly přijaté daňové doklady vystavené společností VT Impuls použity jako pomůcka. Žalobce byl dle žalovaného v příslušných zdaňovacích obdobích registrovanou agenturou práce a k realizaci smluvních činností pro své odběratele dodával pracovníky vykonávající u nich průmyslové činnosti. Správce daně proto v doplnění odvolacího řízení vyhledal subjekty provozující obdobnou činnost jako žalobce, tj. v oblasti zprostředkování práce a poskytování služeb, a zjištěné údaje použil jako pomůcky pro stanovení daně na vstupu v souvislosti s ekonomickou činností žalobce poskytování pracovníků v oblasti průmyslových služeb a výši nároku na odpočet stanovil dle čtyř srovnatelných subjektů vykonávajících činnost agentury zprostředkující zaměstnání.

28. K námitce, že žalobce neprodával vlastní výrobky vyrobené jeho zaměstnanci, žalovaný uvedl, že jako srovnatelné subjekty nebyli vybráni výrobci průmyslových výrobků, nýbrž agentury zprostředkovávající dodání pracovníků v průmyslové oblasti. Pomůcky tak byly zcela přiměřené a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.
29. Dále žalovaný uvedl, že pro spojení 27 zdaňovacích období do jednoho rozhodnutí o odvolání je dána opora v § 7 odst. 2 daňového řádu. Žalobcova práva v této souvislosti nijak krácena nebyla, neboť žalovaný ve výrokové části napadeného rozhodnutí přehledně uvedl, jak snížil žalobcovu daňovou povinnost pro každé jednotlivé zdaňovací období samostatným výrokem.
30. Konečně, k námitce, že správce daně v případě daně z příjmů fyzických osob dospěl k jiným závěrům než v případě DPH, žalovaný uvedl, že se jedná o dvě různé a rozdílné konstruované daně, a proto nelze závěry učiněné v jednom daňovém řízení o jedné dani automaticky aplikovat v řízení o jiné dani. Navíc ani v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob správce daně nedospěl k jiným závěrům, neboť za příslušná zdaňovací období byla daň z příjmů fyzických osob žalobci stanovena taktéž prostřednictvím pomůcek, když žalobce neprokázal deklarovaná plnění od společnosti VT Impuls.
31. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

#### [IV] Replika žalobce

32. Žalobce v replice zdůraznil, že v příslušných zdaňovacích obdobích byl registrovanou agenturou práce, nicméně tuto činnost nevykonával a neměl žádné zaměstnance. Jeho ekonomická činnost spočívala v nákupu a následném prodeji služeb. Žalovaný proto pochybil při výběru srovnatelných daňových subjektů. Jako ekonomická činnost žalobce bylo v průběhu daňového řízení považováno dodání výrobků, při stanovení daně dle pomůcek však byly jako srovnatelné subjekty využity subjekty vykonávající činnost v oblasti zprostředkování zaměstnání. Nad rámec uvedeného pak žalobce pouze stručně zopakoval žalobní argumentaci.

#### [V] První rozsudek krajského soudu, rozsudek Nejvyššího správního soudu

33. Krajský soud v Plzni (poprvé) rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 31. 1. 2022, č.j. 30 Af 16/2019-82 (dále též jen „první rozsudek krajského soudu“), když napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Středobodem závěru soud bylo, že napadené rozhodnutí bylo v části týkající se splnění dílčí podmínky pro stanovení daně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prostřednictvím pomůcek v podobě takových pochybností o žalobcových účetních záznamech, že byl zatemněn obraz o jeho hospodaření jako celku, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

34. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2024, č.j. 3 Afs 75/2022-53, zrušil první rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále též jen „zrušující rozsudek NSS“). Kasační soud se neztotožnil s tím, jaký závěr byl vyjeven v prvním rozsudku krajského soudu, když sám uzavřel, že podmínky pro to, aby byla žalobci daň vyměřena podle pomůcek za veškerou jeho ekonomickou činnost, splněny byly (podrobnosti viz níže).

#### [VI] Nové posouzení věci krajským soudem

35. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
36. 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.
37. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
38. Podle § 110 odst. 4 soudního řádu správního, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
39. Žaloba není důvodná.
40. Soud zjistil z obsahu správního spisu následující významné skutečnosti. Dne 8. 9. 2015 byla u žalobce protokolem č.j. 1557924/15/2312-00562-402091 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2014. Žalobce v tomto protokolu sdělil, že předmětem jeho ekonomické činnosti byl provoz restaurace a provoz agentury pro zprostředkování práce. V průběhu daňového řízení (odpověď na výzvu správce daně č.j. 1644763/15/2312-00561-402428) žalobce toto tvrzení upravil, když uvedl, že agenturu práce neprovozoval. Žalobce k prokázání vlastních daňových tvrzení (nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VT Impuls) předložil správci daně přijaté faktury, objednávky, předávací protokoly a rámcovou smlouvu o dílo uzavřenou mezi ním a společností VT Impuls. Správce daně výzvou č.j. 1731342/15/2312-00562-402091 vyzval žalobce k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH, konkrétně k prokázání, že plnění uvedená na žalobcem předložených daňových dokladech od společnosti VT Impuls byla uskutečněna osobou uvedenou na daňových dokladech a že skutečně došlo k realizaci (přijetí) deklarovaných plnění, neboť prozatím předložené důkazní prostředky byly nekonkrétní. Správce daně v poučení této výzvy upozornil žalobce na možnost stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Dále, výzvou č.j. 1644763/15/2312-00561-402428 správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností týkajících se provozu hostinské činnosti. Žalobce totiž správci daně nepředložil účetní evidenci skladových zásob, ani evidenci stavu a pohybu zboží, ani evidenci tržeb. Rovněž v této výzvě správce daně žalobce poučil o možnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
41. Správce daně provedl v průběhu daňového řízení tři místní šetření u žalobcových odběratelů (protokoly č.j. 240445/16/2312-00562-402091, č.j. 209694/16/2312-00562-402091 a č.j. 6121/16/2312-00562-402091). Na základě skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení vydal správce daně zprávu o daňové kontrole č.j. 1777977/17/2312-00562-402091. V ní

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vedl, že s ohledem na nesplnění žalobcových povinností v souvislosti s dokazováním bylo nutné stanovit daň podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Následně správce daně vydal 27 dodatečných platebních výměrů, kdy daň za příslušná zdaňovací období doměřil žalobci prostřednictvím pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobce podal proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání. Správce daně doplnil dle § 113 odst. 2 daňového řádu daňové řízení (viz písemnost řídící úrovně Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č.j. 536333/18/3200-11440-401706). Výzvou č.j. 1152854/18/2312-00562 správce daně vyzval žalobce k prokázání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti VT Impuls z hlediska jeho předmětu a rozsahu deklarovaného na daňových dokladech. V průběhu odvolacího řízení bylo zjištěno, že správce daně nepřihlédl k výhodám plynoucím žalobci ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Těmi byla skutečnost, že žalobce by nebyl schopen realizovat zdanitelná plnění bez přijatých zdanitelných plnění, neboť nedisponoval takovými lidskými zdroji, aby mohl sám zajistit provedení prací, tedy uskutečnit zdanitelná plnění na výstupu ve prospěch svých odběratelů. Správce daně v průběhu odvolacího řízení proto navrhl, a žalovaný se s tím ztotožnil, aby tato skutečnost byla vůči žalobci zohledněna. Došlo tedy ke stanovení daně na vstupu prostřednictvím pomůcek za využití srovnatelných subjektů vykonávajících obdobnou činnost, tedy činnost v oblasti zprostředkování práce a poskytování služeb. Po žalobcově reakci na výzvu č.j. 1152854/18/2312-00562 správce daně postoupil spis žalovanému k vyřízení jednotlivých odvolání. Přípisem č.j. 50300/18/5300-22443-607102 žalovaný seznámil žalobce (ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu) se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

42. Při posouzení žaloby soud vyšel z následující právní úpravy.
43. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“
44. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí: „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.“
45. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí: „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.“
46. 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, 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.“
47. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu platí: „Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“ Ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu demonstrativně vymezuje, co může být pomůckou pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
48. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí: „Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

49. Soud uvážil o jednotlivých žalobních námitkách následovně.
50. Žalobce tvrdil, že správce daně se dopustil v daňovém řízení procesního pochybení, když doměřil daň za příslušná zdaňovací období kombinací dvou různých postupů, a sice dokazováním, a zároveň prostřednictvím pomůcek.
51. Této žalobní námitce soud nemohl přisvědčit.
52. Správce daně ve výroku všech 27 dodatečných platebních výměrů výslovně uvedl, že daň byla doměřena podle pomůcek podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 daňového řádu. Správce daně tak postupoval v souladu s § 98 odst. 1 věta poslední daňového řádu [k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č.j. 10 Afs 371/2017-69, bod 65: „*Pokud se správce daně rozhodne stanovit daň podle pomůcek, je povinen tento postup stanovení daně uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu).*“]. V bodu [79] napadeného rozhodnutí žalovaný rovněž uvedl, že „*podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, neboť odvolateli (= žalobci) nebylo možné v důsledku nesplnění povinností při dokazování stanovit daňovou povinnost dokazováním na základě důkazů, ale podle pomůcek.*“ Konečně v bodech [57] - [62] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, jaké konkrétní pomůcky pro stanovení daně využil a provedl rovněž výpočet konečné výše žalobcovy daňové povinnosti. Současně v bodě [71] napadeného rozhodnutí konstatoval, že „*při stanovení daně za použití pomůcek platí princip, že nelze kombinovat způsob stanovení daně. Nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a jiné, pro absenci důkazů, stanovit pomůckami.*“ Nepřípustnost kombinace výše zmíněných postupů při stanovení daně odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č.j. 2 Afs 25/2003-88, ze dne 15. 5. 2012, č.j. 2 Afs 8/2012-25, či ze dne 27. 2. 2019, č.j. 6 Afs 270/2018-22, bod [10]). S ohledem na výše uvedené soud nemá pochybnosti o tom, že žalobcova daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období nebyla stanovena kombinací dvou různých postupů, nýbrž toliko prostřednictvím pomůcek.
53. Pokud žalobce konkrétně poukazoval na to, že správce daně po provedeném dokazování konstatoval, že neuzná určité nároky na odpočet DPH (žalobce odkázal na třetí odstavec na str. 38 zprávy o daňové kontrole), uvádí k tomu soud následující. Předmětné neuznané odpočty na DPH se týkaly přijatých zdanitelných plnění od dodavatele VT Impuls. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu je správce daně při stanovení daně podle pomůcek povinen přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Takovou výhodou může být i odpočet DPH, pokud daňový subjekt prokáže splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č.j. 5 Afs 162/2006-114; publ. pod č. 1223/2007 Sb. NSS). Žalobce v jím podaných daňových přiznáních nárok na odpočet uplatnil. Správce daně výzvou ze dne 2. 11. 2015, č.j. 1731342/15/2312-00562-402091, vyzval žalobce k prokázání tvrzeného nároku na odpočet DPH, konkrétně, zda plnění, ve vztahu k nimž byl uplatněn nárok na odpočet DPH, byla uskutečněna deklarovaným dodavatelem, a zda k nim skutečně došlo. V rámci doplnění odvolacího řízení správce daně opětovně vyzval žalobce (výzva ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00562-402091) k prokázání nároku na odpočet DPH, konkrétně k prokázání předmětu a rozsahu deklarovaného plnění od dodavatele VT Impuls. Na rozdíl od žalobce, soud v tomto postupu správce daně nespatřuje kombinaci postupů vedoucích ke stanovení daně v podobě dokazování a pomůcek, nýbrž poskytnutí prostoru k prokázání nároku na odpočet DPH tak, aby k tomu mohlo být přihlídnuto jako k výhodě

pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Ani v tomto ohledu tedy soud nepřisvědčil žalobci, že by v jeho věci bylo kombinováno vícero způsobů stanovení daně.

54. Nedůvodná proto byla i námitka, že žalobce nevěděl, jak podat proti dodatečným platebním výměřům odvolání, když daňový řád obsahuje specifické postupy odvolacího orgánu v případě odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Z dodatečných platebních výměřů totiž bylo zcela zřejmé, že výše žalobcovy daňové povinnosti byla stanovena toliko prostřednictvím pomůcek.
55. Na tomto místě lze tedy učinit dílčí závěr, že daň za všechna zdaňovací období byla žalobci stanovena prostřednictvím pomůcek, nikoliv jejich kombinací s dokazováním.
56. Dle žalobce dále nebyly splněny podmínky pro zvolený způsob stanovení daně, neboť žalobce po celou dobu daňového řízení předkládal daňovým orgánům důkazní prostředky, jimiž prokázal nárok na odpočet DPH.
57. Tato námitka byla vyřešena ve zrušujícím rozsudku NSS. Kasační soud zde mj. uvedl následující: „[19] Aplikace daňových pomůcek přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. Není úkolem správce daně, aby v případě takto zásadního neunesení důkazního břemeno dohledával za daňový subjekt důkazní prostředky a sám stanovil daň dokazováním. Typicky lze k použití pomůcek přistoupit při předložení neúplného či nevěrohodného účetnictví. Sice i za takové situace lze stanovit daň dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 8/2010-174), nicméně pouze v případě, že bude daňový subjekt schopen předložit důkazní prostředky, které vedení účetnictví v podstatě nahradí. Nelze obecně určit, v jaké míře musí být účetnictví neprůkazné či nevěrohodné, aby bylo možno použít pomůcky – posouzení, zda bylo možno stanovit daň dokazováním, je nutno provést vždy v každém jednotlivém případě dle konkrétních souvislostí, a to především s ohledem na intenzitu pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsah a obsah (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

*[20] V nyní posuzované věci správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce nezahrnul do evidence pro daňové účely veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z provozu restaurace. Správce daně tak zpochybnil žalobcem vedené účetnictví. Žalobce nevysvětlil ani nedoložil rozdíl v obchodní přírážce jím stanovené a vyčíslené správcem daně. Žalobce nepředložil ani důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, kolik zboží nakoupil a prodal (tj. skladovou evidenci, příjmy, výdeje), ani evidenci tržeb, tak aby správce daně mohl ověřit správnost vykázaných tržeb (ačkoliv dle zjištění správce daně tuto evidenci vedl). Na základě uvedených skutečností daňové orgány konstatovaly, že daň nelze žalobci stanovit dokazováním a jsou splněny podmínky dle § 98 odst. 1 daňového řádu pro přechod na pomůcky (blíže viz body [33] a [64] a násl. rozhodnutí žalovaného).*

*[21] Žalobce přitom nijak nerozporoval výše shrnutá zjištění týkající se jeho hostinské činnosti. Žalobce uplatňoval jak v daňovém řízení, tak v soudním řízení konkrétní námitky pouze ve vztahu k další z jeho ekonomických činností, a sice činnosti v oblasti poskytování průmyslových služeb (žalobce nesouhlasil s odepřením nároku na odpočet daně z plnění od společnosti VT IMPULS). Ani krajský soud nijak nezpochybnil uvedená zjištění daňových orgánů týkající se hostinské činnosti. Krajský soud vytkl daňovým orgánům, že nezkoumaly, jak velký podíl zaujímala hostinská činnost na celkové ekonomické činnosti žalobce. Pokud by hostinská činnost*

*zaujímal marginální podíl, nebylo by dle krajského soudu možné tvrdit, že nelze stanovit daň dokazováním. S tímto závěrem krajského soudu ovšem Nejvyšší správní soud nesouhlasí.*

*[22] Jestliže žalobce nevedl ve vztahu k jedné celé ekonomické činnosti řádné evidence (a zároveň nebyl schopen předložit důkazní prostředky, které by vedení takových evidencí nahradily), pak je zřejmé, že žalobci nelze stanovit daň dokazováním. Není přitom podstatné, že ve vztahu k další ekonomické činnosti žalobce (která je ale zcela odlišné povahy) daňové orgány v daňovém řízení neučinily shodný závěr, tedy nezpochybnily řádnost vedených evidencí. Jak totiž správně uvedl stěžovatel, nelze kombinovat stanovení daně podle pomůcek a dokazováním, daň za celé zdaňovací období je třeba stanovit buď dokazováním, nebo podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-88).*

*[23] Na uvedeném závěru by nemohla nic změnit případná skutečnost, že hostinská činnost byla vedlejší ekonomickou činností žalobce. Správce daně nemusel zjišťovat, jak velký podíl zaujímal hostinská činnost na celkové ekonomické činnosti žalobce. I kdyby její podíl činil například pouze jednotky procent z celkové ekonomické činnosti žalobce, stále by platilo, že ve vztahu k této části jeho ekonomické činnosti žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by umožňovaly stanovit daň dokazováním. Právní názor krajského soudu, podle něž by v případě, že hostinská činnost zaujímal marginální podíl, měla být žalobci daň stanovena (za celé zdaňovací období) dokazováním, nelze přijmout. Při stanovení daně za hostinskou činnost by v takovém případě daňové orgány musely vycházet z nespolehlivých evidencí. Tím by žalobce navzdory skutečnosti, že ve vztahu k této ekonomické činnosti nesplnil svou důkazní povinnost, získal neoprávněné daňové zvýhodnění. Jak správně upozornil stěžovatel, akceptování takového výkladu by vedlo ke stavu, kdy by daňové subjekty vykonávající dvě různé ekonomické činnosti, z nichž jedna je marginální, nemusely u této marginální části své činnosti vůbec vést účetnictví či daňovou evidenci. Správce daně by pak neměl možnost jim za tuto činnost stanovit daň.*

*(...)*

*[25] Důsledkem toho, že daňový subjekt nesplnil svou důkazní povinnost takto zásadním způsobem, byť třeba jen ve vztahu ke své vedlejší ekonomické činnosti, tedy musí být přechod správce daně na pomůcky, při současném využití nezpochybněných důkazních prostředků týkajících se jeho další ekonomické činnosti ve formě pomůcek. Takový postup správce daně má oporu v zákoně [viz § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu] i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57, a ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69).*

*[26] Daňové orgány ostatně tímto způsobem v posuzované věci postupovaly a stěžovatel na některé z právě citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v podané kasační stížnosti příhodně odkázal. Naopak odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2009-108, je nepřijatelný. V tomto rozsudku kasační soud uvedl, že nelze stanovit daň podle pomůcek v případě, kdy daňový subjekt nesplnil svou důkazní povinnost pouze ve vztahu k některé položce spíše okrajové povahy. Jednalo se tak o odlišnou situaci, v nyní posuzované věci žalobce nesplnil svou důkazní povinnost ve vztahu k jedné celé ekonomické činnosti. Také v rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35, na který poukazuje žalobce, se Nejvyšší správní soud zabýval odlišným případem než v nynější věci. V uvedeném případě se daňový subjekt domáhal stanovení daně podle pomůcek, avšak Nejvyšší správní soud potvrdil závěr daňových orgánů, že absence účetnictví sice daňovému subjektu ztížila důkazní situaci, nicméně neznemožnila stanovení daní dokazováním. Rozhodné skutečnosti totiž bylo možné doložit obstaráním daňových dokladů od odběratelů a dodavatelů daňového subjektu či jiným věrohodným způsobem.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

58. Shrnuto, byl správný postup správce daně, když žalobci doměřil daň prostřednictvím pomůcek za veškerou jeho ekonomickou činnost.
59. Žalobce dále namítal, že pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek nebyly ze strany daňových orgánů vybrány relevantní subjekty.
60. Ohledně této námitky je vhodné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2024, č.j. 4 Afs 68/2024-39, konkrétně na jeho body [28] - [31] (zvýraznění provedl krajský soud): „[28] *Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně (viz například rozsudky ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57, ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, či ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). 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 tento 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. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě‘ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).*

*[29] 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). Daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná nedostatečná spolehlivost se ovšem 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. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz již citovaný rozsudek ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 28/2007).*

*[30] 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** (obdobně viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu vedený pod sp. zn. 8 Afs 69/2010). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.*

*maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.*

*[31] Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS).*

61. Krajský soud je toho názoru, že žalobce nedostal požadavkům uvedeným výše v rozsudku Nejvyššího správního soudu. Obsah jeho námítky lze shrnout takto: „*V rámci dokazování nevznikly pochybnosti o tom, že by žalobce jím prováděné služby realizoval svými zaměstnanci, jelikož žádné neměl. Činnost žalobce spočívala v nákupu a prodeji služeb a nespočívala v prodeji služeb jeho zaměstnanci. Srovnatelnými daňovými subjekty tedy mohou být pouze takové subjekty, které stejně jako žalobce nakupují služby od subdodavatelů a následně tyto služby prodávají svým zákazníkům. Srovnatelnými daňovými subjekty tedy nemohou být subjekty, které mají své zaměstnance, jejichž pomocí tvoří službu a tuto následně prodávají svým zákazníkům. Odvolací orgán zásadně pochybil, když jako srovnatelné subjekty označil takové subjekty, které mají své zaměstnance a svým zákazníkům prodávají služby vytvořené těmito vlastními zaměstnanci. U těch zvolených subjektů přirozeně zásadní tvář nákladů tvoří mzdy, když tyto mzdové náklady se žádným způsobem neprojeví na možnosti odpočtu DPH na vstupu. Takovéto chybně zvolené subjekty mají minimum nákladů, z nichž je možno odečíst daň na vstupu a (...) je u nich možné procento nákladů, z nichž lze uplatnit DPH na vstupu dosahovat odvolacím orgánem předpokládané hodnoty 5 – 8 %. Pokud žalobce veškeré své služby, které následně prodal svým zákazníkům, nakupoval od třetích subjektů, pak veškerá hodnota těchto vstupů byla podrobena DPH a tvořila zásadně vyšší poměr přijatých plnění k uskutečněným plněním než poměr provedený v napadeném rozhodnutí.*“
62. Žalobce, aby dostal požadavku kasačního soudu, by musel především uvést, jaká daň by mu měla být správně vyměřena, porovnat ji s daní skutečně vyměřenou a namítat excesivní nepoměr. Nic takového žalobce neučinil a omezil se na obecnosti typu „*zásadně vyšší*“, „*zásadní nesprávnost*“ či „*zásadní pochybení*“. Žalobce by mohl být úspěšný jen tehdy, pokud by šlo o jednoznačný exces 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 povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leželo na žalobci, který byl povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Nic takového ovšem žalobce neučinil, a tak námítka nebylo možno shledat důvodnou. Soud pro úplnost doplňuje, že ke stejnému závěru lze dospět i na základě dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (= č.j. 5 Afs 273/2020-48, č.j. 10 Afs 185/2020-43).
63. Žalobce dále namítal rozpor s daňovou kontrolou na dani z příjmů žalobce za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014. Dle žalobce, správce daně v případě daně z příjmů uznal jeho tvrzení vztahující se k nákladům za prokázaná, přičemž náklad ve smyslu daně z příjmů a plnění přijaté na vstupu ve smyslu DPH jsou svým obsahem shodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

64. Stran této námitky se soud plně ztotožnil s tím, jak byla stejná námitka vypořádána v napadeném rozhodnutí, kde žalovaný správně konstatoval, že se jedná se o dvě různé daně, jež jsou rozdílným způsobem konstruovány, a proto nelze závěry učiněné v daňovém řízení o jedné dani automaticky aplikovat v řízení o dani jiné. Ani tato námitka proto není důvodná.
65. Žalobce rovněž zpochybnil závěr správce daně o neprokázání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti VT Impuls. Ani tato námitka nebyla důvodná.
66. Žalovaný pečlivě a podrobně popsal (body [31] - [59], proč takový nárok nemohl být uznán, resp. proč nemohlo být toto plnění akceptováno jako pomůcka při stanovení daně. Předně uvedl, že správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval jak přijatá, tak i uskutečněná zdanitelná plnění, přičemž mu vznikly (po přezkoumání žalobkyní předložených podkladů) důvodné pochybnosti o faktické realizaci, rozsahu a předmětu přijatých plnění dodavatelem VT IMPULS. Spolupráce mezi touto společností a žalobkyní spočívala v poddodávkách díla dle smluv o dílo. Jednalo se o služby charakteru montáže a kompletace průmyslových výrobků podle konkrétních aktuálních potřeb a zadání odběratelů žalobkyně (= společnosti IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s.r.o., MEA MEISINGER, s.r.o., BORGERS CS spol. s r.o. a MB-WORK s.r.o.). Žalobkyně byla vyzvána k předložení důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z plnění přijatých od VT IMPULS. Žalobkyně však předloženými důkazními prostředky oprávněnost uplatněného odpočtu daně z přijatých plnění od VT IMPULS neprokázala, pochybnosti správce daně neodstranila, a proto jí správce daně odpočet daně z přijatých plnění od VT IMPULS neuznal.
67. Žalovaný mj. zdůraznil, že na předložených kusovnících je uvedeno a podpisem pana M.y stvrzeno, že předal zakázku za VT IMPULS provedenou ve společnosti BORGERS CS spol. s r.o., ale z kusovníků není zřejmé, co vlastně předával. Kusovníky, které mají deklarovat převzetí díla žalobkyní od VT IMPULS, jsou obecně formulované a samy o sobě rozsah plnění nedeklarují a ani na žádnou takovou listinu neodkazují. Z kusovníků není zřejmý jak rozsah, tak ani předmět plnění (číselné označení), cena za kus, ani co bylo skutečně obsahem jejich předání. Je z nich pouze zřejmý počet kusů, odběratelé, celková cena dle odběratele.
68. Správce daně měl rovněž pochybnosti o tom, zda předložené písemnosti, zejména pak listiny označené „kusovníky ke smlouvě o dílo“ byly skutečně vyhotoveny v reálné době, tj. v den ke kterému jsou datovány, neboť na předložených listinách v době od září 2012 do srpna 2013 je uvedena BORGERS CS spol. s r.o. s podpisem pana Ing. M.y, přestože obchodní vztah mezi žalobkyní a BORGERS CS spol. s r.o. byl na základě rámcové smlouvy o dílo uzavřen až dne 10. 9. 2013 (první fakturace žalobkyně s BORGERS CS spol. s r.o. jako odběratelem proběhla s datem vystavení dokladu o uskutečněné zdanitelném plnění ke dni 30. 9. 2013).
69. Správce daně dále zdůraznil, že je nutno přihlídnout také k tomu, že jak dodavatel žalobkyně, tak ani sama žalobkyně neměli k dispozici vlastní výrobní prostředky, potřebný materiál ani pronajaté prostory či provozovny k provedení vyfakturovaných prací (na základě rámcové smlouvy o dílo), a žalobkyně pouze přebírala obsah faktur a objednávek od svých odběratelů. Tyto pochybnosti jsou podpořeny i výslechy svědků. Další pochybnosti vycházely z rozdílného plnění deklarovaného předloženými daňovými doklady, kdy na přijatých daňových dokladech od VT IMPULS je v předmětu plnění uveden odkaz na provedené dílo dle rámcové smlouvy o dílo, avšak v rozporu s tím je na žalobkyní

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vystavených dokladech pro odběratele MB-WORK s.r.o. (od října 2012 do března 2014) jako předmět plnění uvedeno „dodání pracovníků“.

70. Rovněž listiny označené jako „Rekapitulace zdanitelného plnění na vstupu a výstupu“ za předmětná zdaňovací období, kde jsou uvedeny vstupy (VT IMPULS) a výstupy (odběratelé MEA, MB WORK, BORGERS a IDEAL) v dělení základ daně a DPH, tržby bez DPH za předmětná zdaňovací období, tj. od 9/2012 do 12/2014, hrubý zisk (přidaná hodnota) a DPH výstup/vstup, zpracované žalobkyní neosvědčují rozsah, předmět a faktické dodání přijatých zdanitelných plnění od VT IMPULS. Jedná se o souhrnné údaje o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v uvedeném členění vypracované žalobkyní, které nejsou s to rozsah a předmět přijatých zdanitelných plnění od dodavatele VT IMPULS, tak jak je uvedeno v žalobkyní přijatých daňových dokladech, kde je jako poskytovatel plnění uveden dodavatel VT IMPULS, osvědčit. Stejně tak předložená e-mailová komunikace požadovaný nárok neprokázala, což žalovaný opět podrobně vysvětlil.
71. Žalovaný proto správně uzavřel, že žalobkyní předložené přijaté daňové doklady, na kterých je jako poskytovatel plnění uveden dodavatel VT IMPULS, nelze použít jako pomůcku ke stanovení odpočtu daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, neboť tyto doklady byly správcem daně oprávněně zpochybněny. Soud se ztotožnil nejen s uvedenými závěry, ale též s důvody, které k nim správce daně i žalovaného vedly. V podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
72. Žalobce dále namítal, že se žalovaný dopustil procesního pochybení tím, že vydal společné rozhodnutí o odvolání proti všem 27 dodatečným platebním výměrům. Dle žalobce to mělo za následek nepřezkoumatelnost a nicotnost napadeného rozhodnutí.
73. Předně, soud konstatuje, že sporovaný postup žalovaného neměl za následek nicotnost napadeného rozhodnutí. Důvody nicotnosti rozhodnutí upravuje daňový řád v § 105 odst. 2. Žalobce netvrdil, že by byl naplněn některý z těchto důvodů, netvrdil ani naplnění jiných důvodů nasvědčujících nicotnosti rozhodnutí (srov. např. zevrubnou analýzu důvodů nicotnosti rozhodnutí správce daně provedenou v rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2021, č.j. 77 A 176/2020-197, body [29] - [34]). Nicotnost rozhodnutí spatřoval toliko v tom, že žalovaný vydal společné rozhodnutí o odvoláních proti jednotlivým 27 dodatečným platebním výměrům.
74. Namítaný postup žalovaného nezpůsobil ani nezákonnost napadeného rozhodnutí. Předně je třeba uvést, že výroková část napadeného rozhodnutí čítala 27 jednotlivých výroků ve vztahu ke každému z dodatečných platebních výměrů zvlášť. Dále, žalovaný na str. 24 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*v souladu se zásadou hospodárnosti, při respektování zásady přiměřenosti a úzké spolupráce a s ohledem na to, že předmětem tohoto daňového řízení jsou právně a skutkově shodné okolnosti, vydává jedině rozhodnutí o odvoláních proti ve výroku uvedeným rozhodnutím prvostupňového správce daně.*“ Napadené rozhodnutí obsahovalo vůči každému dodatečnému platebnímu výměru zvláštní samostatný výrok, bylo dostatečně srozumitelné, přehledné a určité. Ačkoliv žalovaný neodkázal na žádné ustanovení daňového řádu, dle něhož došlo k vydání společného rozhodnutí, nezpůsobil to nezákonnost napadeného rozhodnutí. Oporu pro takový postup lze nalézt v § 7 odst. 2 daňového řádu („*Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.*“). V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č.j. 6 A 38/2002-53 [„(...) není v rozporu se

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*zákonem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných; jednotlivé výroky takového rozhodnutí však musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí.“]*, nejnověji případně na rozsudek kasacího soudu ze dne 4. 2. 2021, č.j. 7 Afs 224/2020-31. Argumentoval-li žalobce komentářem k daňovému řádu z roku 2010 od autorského kolektivu Lichnovský a kol., pak je nutné konstatovat, že tam uvedený příklad se netýkal vydání společného rozhodnutí v odvolacím řízení, nýbrž konání společných postupů (např. daňové kontroly) v jednotlivých řízeních.

75. Nezákonost napadeného rozhodnutí v důsledku vydání společného rozhodnutí o odvoláních žalobce spatřoval i v tom, že správce daně v rámci výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00562-402091, hodnotil důkazy vztahující se k žalobcově spolupráci se společností BORGERS CS spol. s. r. o., ačkoliv žalobce netvrdil, že by ve zdaňovacích obdobích září, říjen, listopad a prosinec roku 2012 pro předmětnou společnost pracoval. Přesto byla žalobci stanovena daň prostřednictvím pomůcek i za toto zdaňovací období. Podstatou této části žalobní argumentace však nebyla nezákonost napadeného rozhodnutí z důvodu vydání společného rozhodnutí o žalobcových odvoláních, nýbrž rozdělení důkazního břemene mezi správce daně a žalobce ve vztahu ke konkrétním tvrzeným okolnostem v podobě žalobcovy spolupráce se společností BORGERS CS spol. s. r. o. Nezákonost napadeného rozhodnutí tedy nemohla být způsobena samotnou skutečností v podobě vydání společného rozhodnutí o žalobcových odvoláních, nýbrž nesprávným hodnocením daňových tvrzení žalobce a následným hodnocením důkazních prostředků ve vztahu k těmto tvrzením ze strany správce daně. Žalobní námitka spočívající v nezákonosti napadeného rozhodnutí v důsledku jeho vydání jako společného rozhodnutí o jednotlivých odvoláních žalobce proti dodatečným platebním výměrům tak nebyla důvodná. Pro úplnost soud konstatuje, že pokud by žalobce chtěl brojit proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům, mohl napadnout pouze ten výrok napadeného rozhodnutí, který se týkal příslušného dodatečného platebního výměru a argumentovat pouze ve vztahu k němu [srov. § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
76. A konečně, vytýkaný postup nezpůsobil ani nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný přehledně a srozumitelně vyjevil, jak bylo rozhodnuto stran jednotlivých platebních výměrů, a soud nemá, co jeho postupu vytknout.
77. Soud rovněž uvádí (ve vztahu k tvrzení, že správce daně v rámci výzvy ze dne 21. 5. 2018, č.j. 1152854/18/2312-00562-402091, hodnotil důkazy vztahující se ke spolupráci žalobce se společností BORGERS CS spol. s. r. o., ačkoliv žalobce netvrdil, že ve zdaňovacích obdobích září, říjen, listopad a prosinec roku 2012 pracoval pro předmětnou společnost), že není zřejmé, jak tím bylo zasaženo do žalobcových práv. V rámci předmětné výzvy byl totiž žalobce vyzván k prokázání předmětu a rozsahu přijatého zdanitelného plnění od společností VT Impuls, nikoliv k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch společnosti BORGERS CS spol. s. r. o. Žalobce tedy nebyl vyzván k prokázání něčeho, co by sám netvrdil (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).
78. Žalobce dále namítal, že správce daně provedl v průběhu daňového řízení místní šetření, která však představovala zastřený výslech svědků, jemuž nemohl být žalobce přítomen. Žalovaný se obdobnou odvolací námitkou zabýval v bodě [88] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že provedená místní šetření se týkala žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění, která daňovými orgány nebyla zpochybněna. Žalobce oproti tomu tvrdil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí, resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole, citoval některé vybrané odpovědi žalobcových odběratelů o pohybu žalobcových zaměstnanců. Žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

měl dle žalobce odstranit tuto vadu řízení v průběhu odvolacího řízení a provést výslechy svědků bez ohledu na žalobcův návrh na jejich provedení (žalobce v této souvislosti poukázal na § 92 odst. 2 daňového řádu).

79. Soud konstatuje, že předmětná místní šetření byla formalizována v protokolech č.j. 240445/16/2312-00562-402091, č.j. 209694/16/2312-00562-402091 a č.j. 6121/16/2312-00562-402091 a konala se u žalobcových odběratelů – společnosti IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s. r. o., BORGERS CS spol. s. r. o. a MEA Metal Applications s. r. o. Týkala se tedy žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění souvisejících s jím vykonávanou ekonomickou činností v podobě služeb souvisejících s provozováním průmyslové činnosti, nikoliv sporného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VT Impuls (že právě přijaté zdanitelné plnění od společnosti VT Impuls bylo předmětem sporu, uvedl žalobce na str. 7 žaloby). Žalobce neuvedl, v jakých závěrech daňových orgánů se měly projevit jimi získané informace o pohybech žalobcových zaměstnanců ve vztahu k doměření daně z důvodu neprokázání přijatého zdanitelného plnění od společnosti VT Impuls. Jinak řečeno, žalobce nekonkretizoval, jakým způsobem se na zákonnosti napadeného rozhodnutí měla negativně projevit místní šetření u žalobcových odběratelů, tedy subjektů, v jejichž prospěch žalobce zdanitelná plnění uskutečnil. Obecně formulovanou žalobní námitku o tom, že daňové orgány „*citovaly některé vybrané odpovědi žalobcových odběratelů*“ o pohybu žalobcových zaměstnanců, soud mohl vypořádat pouze tak, že neshledal, že by daňové orgány hodnotily skutečnosti zjištěné při místních šetřeních v žalobcův neprospěch, neboť žalobci byla doměřena daň z důvodů na straně jím přijatých, nikoliv uskutečněných zdanitelných plnění. V té souvislosti je třeba upozornit na to, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78; publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).
80. Důvodná nebyla ani (dílčí) námitka, že žalovaný byl s ohledem na § 92 odst. 2 daňového řádu povinen provést výslech svědků, a tím zhojit žalobcem namítanou vadu řízení. Žalobce totiž provedení výslechu osob činných v rámci místního šetření nenavrhl. S ohledem na to, že se místní šetření týkala žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění a k doměření daně došlo v důsledku pochybností stran přijatých zdanitelných plnění, nebylo nutné bez žalobcova návrhu provádět výslechy osob činných v průběhu místního šetření. Pokud tedy žalobce považoval provedení svědeckých výslechů osob činných v průběhu místního šetření za rozhodné pro prokázání přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, měl je navrhnout. Daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat, co sám tvrdí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125; publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61, bod 30). Je zcela na úvaze daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č.j. 1 Afs 63/2009-102, či ze dne 31. 8. 2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35, bod 10).
81. Shrnutí, správci daně obou stupňů dostatečně zjistili skutkový stav a správně ho z hlediska podstaty věci zhodnotili. Soud jim proto ve světle žalobních tvrzení nemohl nic vytknout, a proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

82. Nad rámec uvedeného soud dodává, že neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné pro posouzení důvodnosti žaloby. Zároveň soud při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu, jímž se dokazování v soudním řízení správním neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117; publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

#### [VII] Náklady řízení

83. 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 žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

#### 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 21. 10. 2025

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.