



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. ve věci

žalobce: L. A.
proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 3. 2021,
č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj jako správce daně ze dne 27. 1. 2020, č. j. X, jímž byla ve formě dodatečného platebního výměru doměřena žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmu“), daň z příjmu podle pomůcek za zdaňovací období roku 2015. Po této změně činí výše doměřené daně z příjmu podle pomůcek 178.905 Kč, přičemž zároveň byla žalobci stanovena povinnost uhradit

penále z doměřené daně dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) ve výši 35.781 Kč. Žalobce v žalobě uvedl řadu námitek, které, jak dále soud podrobněji uvede, jsou v podstatě víceméně totožné s námitkami, které uvedl již v odvolání proti rozhodnutí správce daně o doměření výše uvedené daně z příjmu podle pomůcek. V části III. žalobce stejně jako v odvolání proti zmíněnému dodatečnému platebnímu výměru správce daně, uvedl námitky, ve kterých zpochybnil způsob stanovení daně podle pomůcek, v části IV. pak žalobce rovněž tvrdil, že nebyla splněna ani další z podmínek pro stanovení daně z pomůcek, tedy nemožnost stanovit daň jiným způsobem, když podle názoru žalobce měl žalovaný dostatek důkazních prostředků, aby mohl stanovit příjem žalobce za pomoci dokazování. K tomu uvedl námitky, které zmínil již v odvolání proti rozhodnutí správce daně. V části V. poté pro případ, že by soud „došel k názoru, že žalovaný unesl své důkazní břemeno přechodu na pomůcky“, uvedl námitky, které byly již obsaženy ve zmíněném odvolání a kterými žalobce zpochybňoval způsob a rozsah výběru použitých pomůcek, ten považoval žalobce za účelový, tendenční a nedostatečně odůvodněný. V této části žaloby jsou pak obsaženy k tomu podrobné námitky, obsažené již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

2. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
3. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
4. Správce daně dne 11. 4. 2017 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, jejímž předmětem byly příjmy žalobce podnikajícího z prodeje hudebních nástrojů, ozvučení a osvětlení hudebních produkcí, zprostředkování pojistných a finančních produktů. Správce daně zjistil závažné nesrovnalosti v evidenci, kterou žalobce vedl, ze které v souvislosti s evidencí zásob vyplynul nepoměr mezi zápornou obchodní přírážkou (mínus 86%) zjištěnou správcem daně a mezi obchodní přírážkou srovnatelných subjektů ve výši 30% a zjištěné nesrovnalosti žalobce v souvislosti s provedenou daňovou kontrolou neodstranil, zároveň správce daně zjistil závažné pochybnosti v případě vedení evidence majetku, když tuto evidenci podle názoru správce daně a žalovaného nevedl žalobce v souladu s ustanovením § 7 d) odstavec 1) písm. b) zákona o daních z příjmu. Podle závěru vyplývajícího z daňové kontroly, byla evidence vedena neprůkazným způsobem, a proto dospěly oba správní orgány k tomu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním a byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, přičemž tato stanovená daň byla podle názoru správního orgánu stanovena dostatečně spolehlivě v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, přičemž poté byla daň žalobci doměřena platebním výměrem, přičemž byla žalobci dodatečně doměřena daň podle pomůcek ve výši 178.905 Kč za zdaňovací období roku 2015.
5. Žalobce žalobou brojí jednak proti způsobu stanovení daně, když podle jeho názoru bylo možné stanovit daň dokazováním (část IV. žaloby), přičemž v části V. žaloby žalobce uvádí námitky zpochybňující výběr použití pomůcek dalšími námitkami a to pro případ, že by soud došel k závěru, že by žalovaný unesl „své důkazní břemeno přechodu na pomůcky“.

Krajský soud se proto nejprve zaměřil na přezkum žalovaného rozhodnutí v mezích žalobního bodu, kterým žalobce zpochybnil způsob stanovení daně podle pomůcek (IV. žaloby). Před uvedením konkrétní argumentace soudu však je třeba konstatovat, že v dané věci se žalobní námitky v podstatě ztotožňují s odvolacími námitkami, se kterými se dostatečným způsobem, jak vyplývá z podrobného odvodnění žalovaného rozhodnutí, vypořádal i žalovaný. Proto je třeba nejdříve připomenout základní hlediska soudního přezkumu rozhodnutí správního orgánu, které jsou obsaženy v konstantní judikatuře z hlediska vypořádání takto uplatněných námitek.

6. Povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkol je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19), anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých,

jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

7. Není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se soud může v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. odůvodnění rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 85/2005-130 publikovaný pod číslem 10350/2007 Sb. NSS, či rozsudky rozšířeného soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86 a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Ostatně v této souvislosti konstatoval i Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20, že *„úkol obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námitky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námitky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešili již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval“*.
8. Je sice pravdou, že při stanovení daně je upřednostněno daňovým řádem dokazování, když správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Pokud však daňový subjekt některou ze svých zákonem stanovených povinností při dokazování svých daňových tvrzení nesplní, a to v takovém rozsahu, že výsledky provedeného dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním, je možné stanovit daň náhradním způsobem, tedy za pomoci pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Jednou ze základních takových povinností, stanovených zákonem, při jejichž nesplnění je možné stanovit daň náhradním způsobem, je vedení evidence zásob (§ 7 b) odst. 1 zákona o dani z příjmu).
9. Dle § 7 b) odst. 2 zákona o dani z příjmu se pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci použijí zvláštní předpisy o účetnictví, jimiž se rozumí § 6 – 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě povinného účetnictví. Dle uvedených předpisů se mimo jiné majetkem rozumí zásoby, tedy daňová evidence musí obsahovat údaje o zásobách. Je samozřejmě věcí daňového subjektu, jakou formu evidence majetku zvolí, nicméně tato evidence zásob musí být průkazná. Jen řádně vedenou daňovou evidenci lze považovat za základní a přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů, ostatně, jak výstižně konstatoval NSS v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114 *„řádne vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním“*. Pokud však účetnictví není vedeno vůbec nebo *„s vážnými mezerami“* (srov. cit. rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114), přichází při důkazní nouzi za současné nemožnosti stanovit daň dokazování v úvahu právě postup náhradního stanovení daně, tedy podle pomůcek. A v daném případě tomu tak nepochybně bylo, když oba správní orgány dospěly k závěru, že žalobce si nevedl evidenci majetku dle ust. § 7 b) odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmu, neboť předložil pouze inventurní soupis s oceněním zásob zboží k 31. 12. 2015, tedy předložil stav zásob dle daňové evidence a zároveň správci daně sdělil, že *„fyzický stav zásob nezjišťoval a porovnání se stavem evidenčním neprováděl“* (srov. bod 41 žalovaného rozhodnutí). Jak vyplývá ze zprávy o

daňové kontrole, ve vedení skladové evidence měl žalobce nesrovnalosti, když některé prodané zboží vůbec neevidoval a některé položky zboží vedené ve skladové evidenci již v následujícím kalendářním roce chyběly, aniž by žalobce toto zboží ze skladové evidence odepsal a vyfakturoval. Tento závěr v podstatě žalobce nezpochybnil ani v žalobě a nezpochybnil ani to, že na výzvu k prokázání skutečností, kdy ve které jsou pochybnosti správce daně uvedeny, tj. výzvu ze dne 27. 3. 2018, reagoval žalobce pouze sdělením, že všechny doklady, které měl k dispozici, že již „předložil“. Tím, že žalobce sice předložil daňovou evidenci a inventurní soupis s oceněním zásob, tak tím ještě bez dalšího nesplnil svou zákonnou povinnost výše uvedenou, když bez provedení porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním není možné považovat takovou evidenci za průkaznou. K tomu lze například uvést nesrovnalosti, které žalobce nevysvětlil ani v žalobě, které jsou podrobně uvedeny i v bodu 44 žalovaného rozhodnutí a z nichž vyplývá, že žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, kterými by objasnil povahu příjmů konkrétně uvedených ve výzvě správce daně. Žalobce tedy nepředložil správci daně takovou evidenci, ze které by bylo možné vycházet pro ověření základu daně a žalobce tak nesplnil svou zákonnou povinnost, tedy v této souvislosti z důvodu neprůkazného způsobu vedení daňové evidence nebylo možné stanovit daň dokazováním, když, jak správně žalovaný v bodu 47 žalovaného rozhodnutí uvedl, *„průkazně vedená evidence majetku prokáže, zda zboží bylo prodáno (zdanitelné příjmy), nebo zůstalo neprodáno na skladě (zápis o skutečném stavu zásob), popřípadě došlo ke škodám na zboží (porovnání se stavem skutečného se stavem dle daňové evidence).“*

10. Zároveň byla splněna i podmínka dostatečné spolehlivosti daně stanovené pomůckami, když předmětem podnikatelské činnosti žalobce byl prodej hudebních nástrojů, činnost ozvučení a osvětlení hudebních produkcí, činnost pojišťovacího a finančního zprostředkovatele a při výběru pomůcek využil správce daně jako pomůcku důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a vlastní poznatky získané při správě daní, tj. pomůcky dle ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu. Při konstrukci pomůcek pro stanovení příjmů žalobce za prodej hudebních nástrojů využil správce daně průměrné obchodní přírážky 25%, kdy při výpočtu vycházel pouze z údajů poskytnutých pouze daňovým subjektem a srovnání s obdobnými případy obchodníků s hudebními nástroji bylo provedeno pouze za účelem ověření přiměřenosti obchodní přírážky stanovené správcem daně (k tomu blíže body 77, 78 a 79 žalovaného rozhodnutí).
11. Žalobce v žalobním bodu IV. závěry správce daně týkající se stanovení daně podle pomůcek zpochybňuje námitkami, které uplatnil již v odvolání proti rozhodnutí správce daně o doměření daně z příjmů, navíc tyto námitky opakuje (poslední odstavec na straně 4 je zopakováním předchozích odstavců), tyto námitky vypořádal žalovaný v bodech 46, 83 a 84 žalovaného rozhodnutí a krajský soud nepovažuje za nutné, aby vzhledem k totožnosti těchto námitek závěrem použitým v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20, „převyprávěl“ vlastními slovy, a proto v podrobnostech tedy ve vztahu k těmto námitkám odkazuje soud na uvedené části žalovaného rozhodnutí, ve kterých se žalovaný s těmito námitkami již vypořádal (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).
12. V žalobním bodu V. pak žalobce stejným způsobem zopakoval odvolací námitky, které se týkají již samotného výběru použitých pomůcek, který považoval žalobce za

účelový, tendenční a nedostatečně odůvodněný. S takovým závěrem se však krajský soud neztotožňuje a to z následujících důvodů:

13. Podle ust. § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami mohou být 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
14. Dle konstantní soudní judikatury NSS lze námitkami daňového subjektu týkajícími se výběru pomůcek a tohoto náhradního způsobu stanovení daně dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, body 38 a 40, dále i například rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). Nelze totiž předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který by mu nejvíce vyhovoval, přičemž v tomto případě 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 byt' odhadem stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2014, č. j. 8 Afs 69/2010-103).
15. Daňový subjekt totiž nemá právo v žádném případě zúčastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat 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. např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
16. Žalobce však ani v žalobě netvrdil, že by výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, byla v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byt' odhadem, stanovena, a tím spíš už z tohoto důvodu nemůže být žaloba úspěšná. Pro úspěšnost žaloby by v takovém případě musel žalobce nejprve dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval svoji ekonomickou činnost, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl správcem daně stanoven. Pouze pokud by se mu tak podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by teprve oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 28/2007-156, č. j. 8 Afs 85/2013-72, č. j. 8 Afs 29/2014-77). To však žalobce neučinil, když dílčími námitkami zpochybňoval již v odvolání a následně stejnými námitkami i v žalobě výběr použitých pomůcek a závěry správce daně a potažmo i žalovaného. Žalobce zejména napadal závěry místních šetření, které správce daně provedl za účelem zjištění průměrných obchodních přírůžků v roce 2018 s případy daňových subjektů – obchodníků s hudebními nástroji. V daném případě však správce daně nevycházel jen z těchto místních šetření, ale při konstrukci pomůcek pro stanovení příjmu žalobce za prodej hudebních nástrojů vycházel z průměrné obchodní přírůžky 25%, kterou zjistil z údajů poskytnutých daňovým subjektem, nikoliv z místních šetření, což zřejmě žalobce pominul i v žalobě (strana 7, poslední odstavec, strana 8 žaloby). Zároveň i žalobce v žalobě pominul, že

správce daně nezjišťoval cenu obvyklou a ani nesrovnával ceny, když v žalobě neustále žalobce na několika místech opakuje svoji odvolací námitku o tom, že zákon nevyžaduje srovnání cen ke dni ocenění, přičemž odkazoval na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. S touto námitkou se žalovaný vypořádal v bodu 67 a 70 žalovaného rozhodnutí, přičemž opětovně je třeba zdůraznit, že správce daně prováděl zmíněná místní šetření u srovnatelných daňových subjektů pouze za účelem zjištění průměrných obchodních přírážek, když tato místní šetření byla provedena jen za účelem provedení ověření přiměřenosti obchodní přírážky stanovené správcem daně a tuto obchodní přírážku stanovil správce daně ve výši 25% a vycházel pouze z údajů poskytnutých daňovým subjektem (k tomu srov. již zmíněné body 77, 78 a 79 žalovaného rozhodnutí). Správce daně stanovil výši průměrné obchodní přírážky ve výši 25% na základě zjištění správce daně, vyplývajících z předložených inventurních soupisů za zdaňovací období roku 2008 - 2010, když v těchto inventurních soupisech správce daně žádné zásadní nesrovnalosti nenalezl a vypočtená obchodní přírážka za rok 2008 činila 25% za zdaňovací období roku 2009 25,6% a 25,6 % za zdaňovací období roku 2010, když se jedná o obchodní přírážku, kterou žalobce uplatňoval, přičemž inventurní soupisy za tato období využil správce daně jako důkazy a použil je pro stanovení daně podle pomůcek. V případě stanovení obchodní přírážky v této výši se nejedná o žádný excés, pro použití pomůcek svědčí i výsledky místních šetření, z nichž vyplynulo, že obchodní přírážky srovnatelných subjektů byly v rozsahu od 30% do 40%, což je obchodní přírážka vyšší než pro stanovení daně podle pomůcek použil správce daně. Tím bylo pouze ověřeno, že stanovená obchodní přírážka ve výši 25% je dokonce pod hranicí obchodní přírážky srovnatelných daňových subjektů a tato výše obchodní přírážky byla správcem daně ověřena i na základě faktur za nákup zboží a za prodej zboží, o čemž svědčí i příklady uvedené v tabulce v bodu 57 žalovaného rozhodnutí, přičemž tyto závěry žalovaného žalobce nevyvrátil žádnou relevantní námitkou. Je třeba konstatovat, že v rámci přezkumu stanovení daně podle pomůcek je východiskem úvah nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, který proto musí nést následky podle stanovení daně kvalifikovaným odhadem.

17. Daňový subjekt může brojit proti takové stanovené dani pouze tehdy, pokud se domnívá, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, protože správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tak zákonem stanovené meze. „Dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně je třeba chápat tak, že správce dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, tj. že se stanovená daň pravděpodobně přiblížila realitě. Chce-li daňový subjekt namítat nedostatečnou „spolehlivost“ stanovení daně, musí brojit proti celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti a vysvětlit, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podpořit relevantními důkazy. Prostor pro námitky daňového subjektu je úzký, může se vztahovat pouze k nápravě jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Nelze však předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil zákonné povinnosti a následně se domáhá stanovení daňové povinnosti způsobem, kterému nejvíce vyhovuje (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 20007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66).
18. Žalobce v dané věci uvedl pouze své pochybnosti, které však nedoložil žádným konkrétním důkazem či tvrzením, zejména v souvislosti se stanovením výše obchodní přírážky. Je třeba znovu žalobci připomenout, že v daném případě nesplnil svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, a tato skutečnost nemůže být přičítána k tíži

daňového orgánu, když daňové řízení, respektive dokazování jeho průběhu není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud se týče podávání jednotlivých konkrétních žalobních námitek, uvedených v části V. žaloby, tak tyto námitky byly uplatněny jako odvolací námitky a žalovaný se s nimi konkrétně vypořádal, když tyto námitky žalovaný „dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešil“ (k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20. V takovém případě podle názoru krajského soudu opírající se o judikaturu Ústavního soudu a NSS (zmíněný nález Ústavního soudu a dále i rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, dále i ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47), je možné, aby se soudu odkázal na příslušné části žalovaného rozhodnutí, ve kterých se žalovaný s těmito námitkami vypořádal.

19. V případě námitek, že většina zásob byla pořízena v roce 2009, a že došlo k opotřebení a snížení hodnot zásob, se žalovaný vypořádal v bodech 66 a 75, v případě návrhu znaleckého posudku na určení obchodní přírážky, přičemž tuto námitku žalobce v žalobě opakuje na několika místech (srov. poslední odstavec na straně 4, třetí odstavec na straně 5) se žalovaný vyjádřil v bodu 84 žalovaného rozhodnutí (žalobce ani v žalobě nevyvrátil k tomu se vztahující závěr žalovaného o tom, že v průběhu celého řízení žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by dokládaly snížení prodejní ceny v důsledku stárí či opotřebení a na žádné předložené faktuře či příjmovém pokladním dokladu nebyla sleva zboží vyčíslena), takže vzniká otázka, zda se nejedná pouze o účelově uplatněnou námitku a to v rozporu s důkazním břemenem, které netížilo v tomto případě správce daně, ale žalobce. S námitkou žalobce týkající se časové hodnoty zboží a odpisových sazeb se vypořádal žalovaný i v bodu 75, v němž správně uvedl, že zákon o dani z příjmů zná pouze odpisy hmotného majetku a dle ustanovení § 26 odst. 2 zákona o dani z příjmu hmotným majetkem nejsou zásoby a jestliže, jak tvrdil žalobce, že se jednalo o zastaralé nebo opotřeбенé věci, tedy zásoby, tak mohl jednoduše cenu snížit prostřednictvím slev, nebo mohl tyto zásoby zlikvidovat, to však ani žalobce netvrdil a ani nedoložil a tedy neprokázal své tvrzení týkající se prodeje zboží se slevou. Ostatně i tato námitka svědčí pouze o její nepodloženosti a účelovosti).
20. V případě výpočtu výše obchodní přírážky pak soud odkazuje na předchozí část odůvodnění rozsudku a dále na příslušné části žalovaného rozhodnutí, v nichž je popsán způsob určení této přírážky (bod 53 a násled., bod 77, bod 78, 79 žalovaného rozhodnutí).
21. Jestliže žalobce v žalobě tvrdí, že obchodní přírážka nebyla konstantní a byla ovlivněna mnoha faktory, tak tento závěr sám o sobě nemůže bez dalšího zpochybnit způsob průměrné obchodní přírážky, která byla stanovena jako průměr výše této přírážky a v souladu s výsledky místních šetření lze potvrdit i závěr žalovaného o tom, že tato výše byla přiměřená a nejednalo se o žádný exces. Pokud by se jednalo o nějaký exces správce daně při použití pomůcek, tak měl žalobce povinnost prokázat, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byt odhadem stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011. č. j. 8 Afs 69/2010-103), tedy sám žalobce měl předložit a označit správci daně konkrétní důkazy, z nichž by takové závěry vyplývaly (např. uvedením obdobných případů prodeje s tímto zbožím u jiných prodejců, kde by třeba tyto prodejci prodávali toto zboží s 1% obchodní přírážkou a byla by jich celá řada, nikoliv jeden náhodný případ).

22. Žalobce navíc i v této části žaloby opakuje své námitky, a to nejen z odvolání, ale i v samotné žalobě. Například považuje za nezákonný postup správce daně, který využil inventurní soupisy za zdaňovací období roku 2008 a 2010 jako důkazy pro stanovení daně podle pomůcek, což je podle žalobce v rozporu se zákonem č. 151/1997 Sb., zákon o oceňování majetku. Tuto námitku uvádí žalobce na straně 6 ve třetím a čtvrtém odstavci, dále ji opakuje na straně 8 ve čtvrtém odstavci. K této námitce se vyjádřil žalovaný v bodu 67, když tento odkaz na zmíněný zákon je nedůvodný, neboť správce daně nezjišťoval cenu obvyklou a ani nesrovnával ceny. Tento závěr žalovaného žalobce v žalobě nenapadl a krajský soud není povinen ex officio vyhledávat za žalobce argumentaci proti tomuto závěru žalovaného, neboť takovým postupem „*by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*“ ((srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). O tom, že žalobce používá v žalobě jen účelové námitky, svědčí například jeho námitka týkající se bodu 57 žalovaného rozhodnutí, kdy mu není „*jasné na základě kterých kritérií správce daně toto zboží vybral*“. Žalobce sice tvrdí, že u některého zboží v tabulkách byla zjištěna přírážka mnohem nižší než je průměrná přírážka vypočtená správcem daně, ale žalobce přehlíží, že naopak při tomto náhodně vybraném zboží za zdaňovací období roku 2015 je třeba i případ obchodní přírážky ve výši 144% (u zboží SFUI-16EU Soundcraft, digitální mixpult). Pokud žalobce namítl, že ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, z jakých místních šetření byla zjištěna obchodní přírážka v rozmezí cca od 30 do 40%, tak jednak toto zjištění vedlo správce daně nikoliv ke stanovení obchodní přírážky, ale pouze pro ověření přiměřenosti obchodní přírážky stanovené správcem daně, když při jejím výpočtu vycházel správce daně z údajů poskytnutých samotným žalobcem (body 53, 61 a 79 žalovaného rozhodnutí). Žalobci byla poskytnuta anonymizovaná podoba úředního záznamu z místních šetření, když o průběhu místního šetření, jejichž součástí bylo i zjištění výše průměrných obchodních přírážek u čtyř srovnatelných daňových subjektů – obchodníků s hudebními nástroji, byla i tabulka s výčtem položek zboží u kterého byla uplatněna obchodní přírážka a toto vyhodnocení bylo zahrnuto do úředního záznamu, který žalobce obdržel (bod 78 žalovaného rozhodnutí), což žalobce ani v žalobě nepopřel a bližší údaje o těchto subjektech nebyly žalobci poskytnuty z důvodu povinnosti mlčenlivosti, kterou správci daně ukládá daňový řád ustanovením § 52 – 55, jak žalovaný uvedl v bodu 78 žalovaného rozhodnutí, když reagoval na tuto stejnou námitku uplatněnou i v odvolání. Žalobce však tuto námitku znovu opakuje, aniž by proti vypořádání této odvolací námitky vznesl jakoukoliv argumentaci v žalobě. V tom případě krajský soud není povinen za žalobce vyhledávat argumenty proti tomuto závěru žalovaného uvedeného v bodu 78 žalovaného rozhodnutí. I to svědčí o účelovosti žaloby, kdy žalobce pouze přebírá odvolací námitky a neuvádí konkrétní argumenty proti závěrům žalovaného. Pokud žalobce namítl ve čtvrtém odstavci na straně 4 žaloby, že příjmem žalobce v roce 2013 nebyly pouze příjmy z prodeje hudebních nástrojů, ale i další příjmy, tak tuto námitku uvedl žalobce i v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodu 83 žalovaného rozhodnutí, když správně poukázal na skutečnost, že v daném případě bylo třeba pomůckami stanovit celkovou daň, což znamená, že pomůckami je nutno stanovit příjmy a výdaje (dílčí základy daně) za jednotlivé druhy příjmů podle § 5 zákona o dani z příjmu, které žalobci v předmětném zdaňovacím období plynuly. Podle ust. § 98 odst. 3 písm. a) jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Což znamená, že pokud správce daně u daného druhu příjmu neshledal žádná pochybení, byly příjmy podle pomůcek stanoveny ve stejné výši, ve které je daňový

subjekt evidoval v daňové evidenci. Žalobce rovněž opakovaně (strana 8 a strana 9) poukázal na to, že cena zboží v závislosti na jeho stáří klesá a že hudební nástroje prodávané žalobcem byly až 10 let staré a že tedy prodejní cena nemohla být stejná jako při nákupu, neboť došlo k jejich „zastarání“. Žalobce přitom i v odvolání namítl, že ocenění zásob na skladě realizoval formou váženého aritmetického průměru, takový postup však byl podle žalovaného a i podle krajského soudu nezákonný, neboť podle § 7 b odst. 3 zákona o daních z příjmů se majetek oceňuje pořizovací cenou a tato tedy zůstává po celou dobu evidování stejná.

23. Ve vztahu ke snížení hodnoty zboží je pak třeba opětovně poukázat na obsah žalovaného rozhodnutí, přičemž s touto námitkou se žalovaný vypořádal například v bodu 75, když z předložené evidence žalobcem tvrzené skutečnosti nevyplývají, jsou to jeho pouhé úvahy, nepodložené žádným důkazem, přičemž pokud se jednalo o zastaralé zásoby se snížením ceny, tak přece žalobci nic nebránilo snížit cenu prostřednictvím slev, nebo mohl tyto zásoby zlikvidovat, jak ostatně výstižně uvedl žalovaný v bodu 75 žalovaného rozhodnutí. I na této námitce lze demonstrovat to, že žalobce uvádí pouze účelové námitky, které naopak svědčí o neunesení jeho důkazního břemene. Takovými účelovými a dílčími námitkami nemohl žalobce prokázat, že by výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být byt odhadem stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Navíc žalobce neměl právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, neměl právo navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčilo ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího výběru pomůcek, takové právo by mu svědčilo, jen když by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). V daném případě podle názoru krajského soudu daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě a žalobce ani nebyl oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky ((srov. např. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 28/2007-156, č. j. 9 Afs 29/2014-77).
24. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
25. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 26. října 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu