



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Ing. L. A.**, zast. Mgr. Terezou Ječnou, advokátkou se sídlem Štefánikova 1347, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10911/21/5200-10422-711473, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 37/2021-40,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10911/21/5200-10422-711473 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 1. 2020, č. j. 94081/20/2808-50523-605101 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jímž byla žalobci podnikajícímu prodejem hudebních nástrojů, ozvučení, osvětlení hudebních produkcí a zprostředkováváním pojistných či finančních produktů podle pomůcek doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2015. Správce daně totiž shledal nesrovnalosti v žalobcem vedené daňové evidenci, když zjistil nepoměr mezi jím uváděnou zápornou obchodní přírážkou (- 86 %) a přírážkou jiných srovnatelných subjektů (+ 30 %); zároveň správce daně naznal, že žalobce nevedl evidenci majetku v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“). Po změně dodatečného platebního výměru napadeným rozhodnutím činí výše doměřené daně 178 905 Kč a penále dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) 35 781 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť správce daně měl dostatek důkazních prostředků, aby mohl jeho příjem zjistit dokazováním. Nadto zpochybňoval způsob výběru konkrétních použitých pomůcek; považoval jej za účelový, tendenční a nedostatečně odůvodněný.

*Rozsudek krajského soudu*

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 37/2021 - 40 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Přednesl, že žalobní námítky jsou v podstatě totožné s žalobcovou odvolací argumentací, s níž se dostatečným způsobem vypořádal žalovaný; zdůraznil, že smyslem soudního přezkumu není stále dokola opakovat již jednou vyřčené, proč soud může (v případě shody se správním rozhodnutím) toliko odkazovat na jeho odůvodnění.

[4] Shrnuje, že daň je stanovována primárně dokazováním; pokud však daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností dokládajících jeho vlastní daňová tvrzení v takovém rozsahu, aby výsledky provedeného dokazování umožňovaly daň spolehlivě určit, je možné tak učinit náhradním způsobem pomocí pomůcek. Takovou povinností je i vedení evidence majetku dle § 7b odst. 1 ZDP, a to včetně průkazných údajů o zásobách. Žalobce správci daně předložil pouze inventurní soupis s oceněním zásob zboží k 31. 12. 2015 a uvedl, že fyzický stav zásob nezjišťoval a jeho porovnání s evidenčním stavem neprováděl. V žalobě nezpochybnil, že ve vedení skladové evidence měl nesrovnalosti, když některé prodané zboží vůbec neevidoval a jiné položky zboží v evidenci uváděné v následujícím kalendářním roce chyběly, aniž by je odepsal a vyfakturoval; na výzvu k prokázání skutečností ze dne 27. 3. 2018 reagoval žalobce sdělením, že všechny doklady již předložil. Soud konstatoval, že samotné doložení inventurního soupisu s oceněním zásob nepřestavuje splnění povinnosti dle § 7b odst. 1 ZDP, neboť bez porovnání skutečného stavu zásob s evidenčním stavem není evidence průkazná. Poukázal na to, že žalobce nevysvětlil nesrovnalosti podrobně rozebrané v odst. [44] napadeného rozhodnutí a neobjasnil ani povahu konkrétně sporovaných příjmů. Krajský soud proto uzavřel, že žalobce nepředložil správci daně průkazně vedenou evidenci (prokazující, které zboží bylo jakožto zdanitelný příjem prodáno, zůstalo na skladě jako skutečný stav zásob, či na něm došlo ke škodám), z níž by bylo možné vycházet při určení základu daně, proč nebylo možné daň stanovit dokazováním. Naznal též, že daň byla žalobci stanovena dostatečně spolehlivými pomůckami.

[5] Dále krajský soud uvedl, že pomůckami podle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu mohou být důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybňeny, a též vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Námítkami daňového subjektu ohledně výběru pomůcek lze dosáhnout pouze nápravy jednoznačných excesů správce daně; žalobce nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž toliko ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena. Soud zdůraznil, že daňový subjekt se neúčastní procesu výběru

pokračování

pomůcek, a nesvědčí mu proto ani právo domáhat se použití pomůcek jiných, dle jeho názoru vhodnějšího. Jinak by tomu bylo pouze v případě, kdyby daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla (s ohledem na jejich nepřiměřenost) určena dostatečně spolehlivě; tím se rozumí dosažení kvalifikovaného odhadu, že se stanovená daň pravděpodobně přiblížila realitě. Krajský soud poukázal na to, že žalobce vůbec netvrdil, že by jeho daňová povinnost byla v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být odhadem stanovena; pro svůj úspěch by přitom musel nejprve prokázat, že jeho daňový základ nemohl být ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti přibližně tak vysoký, jak mu jej správce daně stanovil, neboť pouze tehdy by mohl napadat konkrétní použité pomůcky. Soud konstatoval, že správce daně nevycházel při stanovení příjmu žalobce primárně z místních šetření konaných v roce 2018 u jiných obchodníků s hudebními nástroji, ale z průměrné obchodní přírážky ve výši 25 %. Tu stanovil na základě zjištění učiněných z (daňovým subjektem předložených) inventurních soupisů za zdaňovací období let 2008 - 2010, neboť v nich nenalezl žádné zásadní nesrovnalosti; obchodní přírážka uplatňovaná žalobcem přitom činila 25 % v roce 2008, 25,6 % v roce 2009 a taktéž 25,6 % v roce 2010. Určení průměrné obchodní přírážky v roce 2015 ve výši 25 % proto soud neshledal žádným excesem. Místní šetření u srovnatelných daňových subjektů pak správce daně prováděl pouze za účelem ověření přiměřenosti jím stanovené obchodní přírážky; nezjišťoval tedy cenu obvyklou ani ceny nesrovnával. Jejich výsledky svědčí o vhodném použití zvolených pomůcek, neboť bylo zjištěno, že obchodní přírážky srovnatelných subjektů byly v rozsahu od 30 % do 40 %; soud zdůraznil, že tím bylo pouze ověřeno, že stanovená obchodní přírážka ve výši 25 % je pod hranicí obchodní přírážky srovnatelných daňových subjektů. Výše stanovené obchodní přírážky byla správcem daně dále ověřena i na základě faktur za nákup a prodej zboží (viz tabulce v odst. [57] napadeného rozhodnutí); tato zjištění přitom žalobce nevyvrátil žádnou relevantní námitkou.

[6] K výhradě, že většina zásob byla pořízena v roce 2009, a proto došlo k jejich opotřebení a snížení hodnoty soud konstatoval, že ZDP zná pouze odpisy hmotného majetku a tím nejsou zásoby; jestliže se jednalo o zastaralé nebo opotřeбенé věci (zásoby), mohl žalobce jednoduše snížit jejich cenu prostřednictvím slev nebo je zlikvidovat, což však neučinil. Nedůvodnou shledal soud také námitku neprovedení navrhovaného znaleckého posudku k určení výše obchodní přírážky, neboť žalobce nevyvrátil závěry žalovaného, že v průběhu celého řízení nepředložil důkazní prostředky prokazující snížení prodejní ceny v důsledku stáří či opotřebení zboží a na žádné předložené fakture či příjmovém pokladním dokladu nebyla taková sleva zboží vyčíslena. Soud nepřisvědčil ani argumentaci, že obchodní přírážka nebyla konstantní a byla ovlivněna mnoha faktory, neboť to samo o sobě nemůže zpochybnit způsob stanovení její průměrné výše. Neztotožnil se ani s nezákonností spočívající v postupu správce daně, který využil inventurní soupisy za zdaňovací období let 2008 a 2010 jako důkazy pro stanovení daně podle pomůcek, neboť neshledal tvrzený rozpor se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Brojil-li žalobce proti tomu, že u některého zboží uvedeného v tabulce v odst. [57] napadeného rozhodnutí byla zjištěna obchodní přírážka mnohem nižší než je její správcem daně stanovený průměr, soud poukázal na to, že u jiného náhodně vybraného zboží byla naopak zjištěna až ve výši 144 %. Námitku, že ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, z jakých místních šetření byla zjištěna obchodní přírážka srovnatelných obchodníků, soud vyvrátil tím, že žalobce obdržel anonymizovanou podobu úředního

záznamu z těchto šetření, jehož součástí je i tabulka s výčtem zboží, u něhož byla obchodní přírážka zkoumána; bližší údaje o těchto subjektech žalobci nebyly poskytnuty z důvodu povinnosti mlčenlivosti. Co se týče tvrzení, že žalobce v roce 2013 měl i další příjmy než pouze z prodeje hudebních nástrojů, soud uvedl, že pomůckami bylo třeba stanovit celkovou daň, tedy příjmy a výdaje za všechny druhy příjmů podle § 5 ZDP.

## II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

### II.1 Kasační stížnost žalobce

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Konstatuje, že v průběhu daňového řízení u sebe navrhl provedení místního šetření a zpracování znaleckého posudku ke stanovení výše obchodní přírážky u srovnatelných subjektů a vývoje cen u staršího zboží; to však žalovaný pro nadbytečnost neučinil. Nesouhlasí s krajským soudem, který takový postup žalovaného aproboval s tím, že bez ohledu na jakýkoliv závěr znaleckého posudku by jeho příjmy za rok 2015 stanovené podle pomůcek zůstaly beze změny. Dále stěžovatel tvrdí, že krajský soud se žádným způsobem nevypořádal s argumentací vyjasňující údajné nesrovnalosti ve způsobu vedení daňové evidence, že meziroční úbytek skladových zásob zboží netvořilo pouze prodané zboží, ale také to, které bylo převedeno do evidence drobného hmotného majetku (ozvučovací technika a příslušenství), neboť jej využíval pro výdělečnou činnost ozvučování hudebních produkcí.

[8] Stěžovatel tvrdí, že evidenci majetku doložil inventurními soupisy, z nichž bylo možné jednoznačně zjistit skutečný stav zásob a také případný rozdíl proti základu daně ve smyslu § 7b odst. 4 ZDP. K dotazu správce daně potvrdil, že kontrolu skutečného stavu zásob prováděl ve spolupráci s majiteli prodejen, v nichž bylo zboží v komisi, případně sám; výrok v odst. [9] napadeného rozsudku tak dle něj nemá oporu ve spise a soud tento rozpor nijak neobjasnil. Konstatuje, že stanovení daně skrze pomůcky je pouze poslední možností a do značné míry rezignací na správné zjištění daně; jejich použití je možné pouze za předpokladu, že 1/ daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, 2/ v důsledku čehož daň nelze stanovit na základě dokazování. Stěžovatel má za to, že nebyla naplněna ani jedna podmínka. Výše jeho příjmů za rok 2015 byla jím předloženými důkazními prostředky prokázána s dostatečnou mírou pravděpodobnosti; vedl průkaznou evidenci, když ocenění zásob na skladě realizoval formou váženého aritmetického průměru jednotlivých zásob zboží v souladu s příslušnými účetními předpisy. Údajné nesrovnalosti v podobě chybějícího neprodaného zboží vyjasnil jejich převodem do evidence drobného hmotného majetku; jiné případné nepřesnosti označil za toliko dílčí a nepodstatné, jež neopravňují správce daně ke stanovení daně podle pomůcek.

[9] Dále stěžovatel poukazuje na str. 27 a str. 129 výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období let 2008 - 2012 ze dne 17. 3. 2020, č. j. 435844/20/2808-60561-609516 (dále jen „výsledek kontrolního zjištění“), kde správce daně ve vztahu k evidenci majetku za rok 2009 konstatoval, že předložené inventurní soupisy zboží vykazují značné nepřesnosti a nesrovnalosti; naopak v odst. [63] napadeného rozhodnutí žalovaný vyslovil,

pokračování

že v inventurních soupisech ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích 2008 – 2016 žádné zásadní nesrovnalosti nenalezl. Stěžovatel připouští, že předmětem tohoto řízení není zdaňovací období 2009, přesto považuje za nepřípustné, aby orgány daňové správy na jedné straně tvrdily „*subjekt zásadně pochybil*“ a následně totožnou skutečnost hodnotily opačně, že „*žádné zásadní pochybení zde není*“. Upozorňuje, že dodatečné platební výměry vydané na základě daňové kontroly za roky 2008 – 2010 byly v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty zrušeny, aniž by byly podrobeny přezkumu z hlediska svého obsahu; pouhá tvrzení správce daně plynoucí z této kontroly proto není možné vzít jako důkaz. Stěžovatel též namítá, že krajský soud bez dalšího převzal argumentaci žalovaného, aniž by se jeho námitkami jakkoliv zabýval. Brojí konkrétně proti výroku, že „*v daném případě tomu tak nepochybně bylo, když oba správní orgány dospěly (ke shodnému) závěru*“; nezpochybnitelným faktem dle něj nemůže být to, že prvostupňový i odvolací správní orgán vykládají určitou skutečnost shodně.

[10] Stěžovatel rozporuje také správnost stanovení výše průměrné obchodní přírážky a opětovně namítá, že soud bez opory ve správním spise pouze převzal odůvodnění žalovaného. Neobstojí dle něj tvrzení, že ji správce daně určil na základě svých zjištění vyplývajících z inventurních soupisů za zdaňovací období let 2008 - 2010, a to pro rozpor s výsledkem kontrolního zjištění. Poukazuje znova na skutečnost, že dodatečné platební výměry za roky 2008 - 2010 byly zrušeny pro uplynutí lhůty pro stanovení daně; správce daně tedy vychází ze svých ničím nepodložených názorů. Ve výsledku kontrolního zjištění se uvádí, že výsledná obchodní přírážka stěžovatele za rok 2008 činí 9,8 %, za rok 2009 činí -1,6 % a za rok 2010 činí -20,3 %. Správce daně však stanovil průměrnou obchodní přírážku na 25 %; tvrdí přitom, že při jejím určení vycházel z údajů od samotného daňového subjektu, ačkoliv z výsledku kontrolního zjištění je zřejmé, že marži stanovil on sám a stěžovatel ji v takové výši nikdy neuplatňoval. K místním šetřením namítá, že správce daně pouze obecně uvedl, že se jednalo o subjekty podobné z hlediska srovnatelného sortimentu, obratu a polohy; podstatou jeho činnosti je však velice specifický komisioní prodej zboží (které je často zastaralé a použité, tudíž v mnoha případech za původní cenu neprodejně), pročež obchodní marže obchodníků s hudebními nástroji, kteří nevykonávají činnost tímto způsobem, je velice zkreslená. Správce daně nechal v úvahu ani ekonomickou krizi v předchozích letech; marže určená v roce 2018 navíc není bez dalšího použitelná pro stanovení obchodní marže v roce 2015, neboť je třeba porovnávat vždy výši cen v určitém místě a čase. Napadené rozhodnutí považuje stěžovatel za nepřezkoumatelné, neboť ve spisovém materiálu není možné nalézt žádnou oporu pro stanovení výše obchodní přírážky ve výši 25 %; odůvodnění žalovaného ohledně způsobu jejího výpočtu shledává účelovým.

[11] Vadu řízení před soudem pak stěžovatel spatřuje také v tom, že vyjádření žalovaného k žalobě mu bylo doručeno 25. 10. 2021 a již dne 26. 10. 2021 byl vyhotoven napadený rozsudek; neměl tedy reálnou možnost na ně reagovat a objasnit tak nesrovnalosti v něm uvedené, což mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

## II.2 Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný uvádí, že krajský soud se řádně vypořádal s obsahem a smyslem stěžovatelovy žalobní argumentace, přičemž se zaměřil na stěžejní otázky: zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a jestli byly vhodně zvoleny. Zdůrazňuje, že stěžovatel v rámci svých námitek uváděl pouze pochybnosti, které nedoložil žádným konkrétním důkazem. K úbytku dlouhodobých zásob poukazuje na to, že ZDP zná pouze odpisy hmotného majetku a tím nejsou zásoby.

[13] Neprovedení navrženého důkazu nutně neznamená, že správní orgán postupoval nezákonně, neboť nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům; musí však svůj postup náležitě odůvodnit, což žalovaný také učinil. Námitku neuskutečnění místního šetření za účelem prohlídky zásob stěžovatele považuje za bezpředmětnou, neboť u něj nemůže provádět „inventuru“ a tím nahrazovat splnění jeho primární povinnosti řádně evidovat zásoby; nadto takové místní šetření by nemělo žádnou vypovídací hodnotu k roku 2015, neboť správce daně by mohl ověřit pouze aktuální stav. Provedení znaleckého posudku považoval žalovaný za nadbytečné, neboť by se jednalo o nákladnější a složitější postup jak stanovit obchodní přírážku; z důvodu hospodárnosti řízení přistoupil k výpočtu obchodní přírážky na základě podkladů získaných od stěžovatele. Její správnost ověřil provedením místních šetření v roce 2018 u čtyř daňových subjektů - obchodníků s hudebními nástroji srovnatelných z hlediska sortimentu prodávaného zboží, dosahovaného ročního obratu i lokality, v níž se provozovna nachází, přičemž všichni byli plátcí daně z přidané hodnoty. Zjišťoval sice přírážku aktuální v roce 2018, avšak seznal, že průměrná obchodní přírážka průběžně klesala (vlivem nákupů přes internet a celkově se zhoršujících podmínek pro prodejce); dovodil proto, že v roce 2015 byla ještě vyšší. Žalovaný dodává, že stěžovateli nic nebránilo v tom, aby si sám nechal znalecký posudek za účelem prokázání odlišné výše obchodní přírážky zpracovat.

[14] Žalovaný akcentuje, že stěžovatel nedostal své povinnosti předložit takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu a výše daně. Předložil sice daňovou evidenci a „inventurní soupis s oceněním zásob zboží k 31. 12. 2015“, ale bez řádně vedené evidence zásob a bez provedení porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním; při absenci průkazně vedené evidence majetku (zásob) však nebylo možné objektivně posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení deklarovaného zboží lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný konstatuje, že pokud neexistuje daňová evidence vedená v souladu s § 7b ZDP, musel by stěžovatel předložit takové důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily a doložily veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje; k tomu však nedošlo. Správce daně tedy nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Nepodařilo se mu ani nalézt zcela srovnatelný daňový subjekt; při výběru pomůcek proto využil důkazní prostředky, které nebyly stěžovatelem zpochybněny, a vlastní poznatky získané při správě daní.

[15] Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel ani nenamítá, že správce daně při konstrukci pomůcek hrubě vybočil z mezí správního uvážení. O průběhu provedených místních šetření sepsal protokoly, jejichž součástí je tabulka s výčtem položek zboží, u kterého byla uplatněná obchodní přírážka zjišťována; jejich vyhodnocení shrnul v úředním záznamu č. j. 1767239/18/2808-6061-607216. Výsledkem místních šetření bylo zjištění průměrné obchodní přírážky u srovnatelných subjektů v rozmezí od 30 % do 40 %, což je obchodní přírážka vyšší, než pro stanovení daně podle pomůcek použil správce daně; tím

pokračování

demonstroval, že jím stanovená přírážka je pod hranicí obchodní přírážky srovnatelných daňových subjektů. Výši obchodní přírážky navíc správce daně ověřil i na základě faktur.

### *II.3 Replika stěžovatele*

[16] Stěžovatel poukazuje na to, že žalovaný přehlíží jeho podstatnou kasační námitku spočívající v nesprávném způsobu určení výše obchodní přírážky. Akcentuje, že správce daně vycházel z navzájem rozporných skutečností, když na jedné straně uváděl, že jím předložené podklady pro určení výše průměrné obchodní přírážky jsou chybné a nedostatečné, na straně druhé je v okamžiku, kdy se mu „hodily“, účelově považoval za bezvadné; znova odkázal na výsledek kontrolního zjištění.

### **III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem**

[17] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“) přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Předně Nejvyšší správní soud posuzoval, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť jen u takového rozhodnutí lze zpravidla vážít další kasační námitky. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud se nevypořádal s jeho argumentací, že meziroční úbytek skladových zásob zboží byl způsoben také převodem části tohoto zboží využívaného pro výdělečnou činnost (ozvučování hudebních produkcí) do evidence drobného hmotného majetku. Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčuje v tom, že přestože toto tvrzení v žalobě vznesl (srov. část V. druhý odstavec žaloby), v napadeném rozsudku výslovně nevypořádáno není. Byť krajský soud správně poukázal na judikaturní závěry, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že musí reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, neboť jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace [k tomu srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, či nález Ústavního soudu (dále též „ÚS“) ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08], v projednávané věci se nejednalo o marginální argument, neboť zpochybňoval samotný předpoklad pro stanovení daně skrze pomůcky – nesplnění povinnosti řádného vedení evidence zásob; jeho

nedůvodnost přitom bez dalšího neplyne z vyslovených obecnějších závěrů ani z posouzení jiných (souvisejících) námitek. Krajský soud tedy pochybil, pokud tuto argumentaci nevypořádal. Stěžovateli vytýkané nesrovnalosti při vedení evidence majetku dle § 7b odst. 1 ZDP však spočívaly také v tom, že některé jím prodané zboží vůbec neevidoval (srov. odst. [41] napadeného rozhodnutí) a dále nevysvětlil povahu konkrétně specifikovaných příjmů za prodej hudebních nástrojů v daňové evidenci vůbec neuvedených (srov. odst. [44] napadeného rozhodnutí). Žalovaný tedy svůj závěr o nesplnění zákonné povinnosti spočívající v předložení takové evidence, z níž by bylo možné vycházet za účelem ověření základu a výše daně, založil také na jiných podstatných výtkách než jen shledání nedostatků při evidenci meziročních úbytků skladových zásob. Stěžovatel přitom netvrdí, že by krajský soud tyto (samostatně nosné) nedostatky v rozsahu jeho žalobních námitek vůbec nepřezkoumal, byť není spokojen se způsobem, jakým k tomu přistoupil. Nejvyšší správní soud proto naznal, že zjištěná vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť existují i jiné důvody pro přechod ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek, u nichž nebyl (jak níže uvedeno) nedostatek při vypořádání žalobních námitek shledán.

[21] Stěžovatel též namítá, že krajský soud bez dalšího převzal argumentaci žalovaného, aniž by se jeho námitkami fakticky zabýval; to demonstruje konkrétně výrokem soudu, že *„v daném případě tomu tak nepochybně bylo, když oba správní orgány dospěly (ke shodnému) závěru“*. Nejvyšší správní soud připouští, že slovní vyjádření citované pasáže nebylo krajským soudem zvoleno příliš vhodně; skutečně se (toliko) na jeho základě může jevit, že soud přisvědčil názoru o řádném nevedení evidence majetku stěžovatelem pouze proto, že se na tomto závěru shodly prvostupňový i odvolací správní orgán. Kasační soud však považuje za nutné zdůraznit, že rozhodující je vždy celkový kontext, v jakém je určitý výrok v rámci obsáhlejšího textu učiněn. Krajský soud v odst. [9] napadeného rozsudku nejprve představuje relevantní zákonnou úpravu a judikaturní závěry pro její aplikaci a následně správními orgány zjištěný skutkový stav (s nímž se zjevně ztotožňuje) pod tyto normy subsumuje. Stežejní je skutečnost, že soud uvádí konkrétní důvody (i když tak činí relativně stručně a odkazuje na podrobnější argumentaci v napadeném rozhodnutí), proč se neztotožnil s žalobním tvrzením, že nebyly dány podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Partie napadeného rozsudku, v níž soud vyslovil shora citovanou větu, tedy rozhodně nevyznívá tak, že by krajský soud považoval hodnocení předložené evidence za „nezpochybnitelný fakt“, jak tvrdí stěžovatel, v důsledku čehož by jeho přezkumu nevěnoval žádnou pozornost. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že 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; pokud uplatněné stížnostní námitky nepřesahují rozsah argumentace, kterou správní orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešily již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 85/2005–130, č. 10350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006–86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47, či náleží ÚS ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20). Lze tedy uzavřít, že krajský soud nepochybil jenom proto, že bez výhrad aproboval závěry daňových orgánů; stejně tak nelze shledat vadu napadeného rozsudku v tom, že soud podrobně neopakoval všechna obsáhlá skutková zjištění a argumentaci daňových orgánů.

pokračování

[22] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzenou vadou řízení před krajským soudem, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že neměl reálnou možnost reagovat na vyjádření žalovaného k žalobě. Kasační soud ze soudního spisu zjistil, že vyjádření žalovaného ze dne 18. 10. 2021 bylo krajskému soudu doručeno téhož dne; následně předseda senátu vydal dne 20. 10. 2021 pokyn, aby bylo zasláno zástupci stěžovatele, k čemuž došlo dne 21. 10. 2021, kdy bylo dodáno do jeho datové schránky. Doručeno bylo vyzvednutím (přihlášením do datové schránky) až dne 25. 10. 2021. Napadený rozsudek přitom byl vyhlášen již následujícího dne 26. 10. 2021. Nejvyšší správní soud připouští, že stěžovatel měl od doručení předmětného vyjádření fakticky toliko jednodenní lhůtu k podání případné repliky, což nelze shledat dostatečným časovým prostorem pro možnost realizace účastníkovy práva mít možnost vyjádřit se ke všem skutečnostem, které jsou podkladem pro soudní rozhodnutí (obzvláště neprobíhalo-li ve věci jednání a strany nebyly slyšeny ústně); krajský soud se tedy dopustil vady řízení. Kasační soud však poukazuje na ustálenou rozhodovací praxi Ústavního soudu, který u tvrzených vad obdobného charakteru zjišťuje, jestli bylo podání protistrany způsobilé ovlivnit rozhodnutí soudu (srov. nález ÚS ze dne 4. 4. 2013, sp. zn. I. ÚS 3271/12, či usnesení ÚS ze dne 8. 12. 2020, sp. zn. I. ÚS 3147/20), a zda je proto taková vada způsobilá zasáhnout do ústavně zaručených práv účastníka řízení. Je-li totiž obsahem vyjádření protistranou konzistentně uplatňovaná či účastníku řízení dostupná argumentace (srov. usnesení ÚS ze dne 23. 8. 2017, sp. zn. III. ÚS 1046/16) anebo nemohla-li by případná replika s ohledem na okolnosti či specifikum sporu nijak přispět k objasnění věci a rozhodování soudu (srov. usnesení ÚS ze dne 23. 9. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2602/13, či ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. III. ÚS 3519/13), k porušení ústavně zaručených práv účastníka řízení zpravidla nedochází. Právo účastníka řízení na zaslání vyjádření protistrany k případné replice a tomu odpovídající povinnost soudu tak učinit (případně k tomu protistraně poskytnout dostatečný časový prostor) tedy není absolutní (srov. usnesení ÚS ze dne 21. 5. 2019, sp. zn. IV. ÚS 3491/17). Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci vyjádření žalovaného neuvádí žádné nové (stěžovateli doposud neznámé) skutečnosti, na něž by neměl dříve možnost reagovat. Žalovaný v něm identifikoval žalobu a napadené rozhodnutí, shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námítky a vymezení předmětu sporu; v rámci své argumentace především odkazoval na konkrétní odstavce napadeného rozhodnutí, případně na (nikoliv v poslední době vydaná) rozhodnutí NSS. Krajský soud toto vyjádření shrnul toliko jednou větou „*žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl*“ (srov. odst. [2] napadeného rozsudku) a dále se na něj v odůvodnění svého rozhodnutí již nikde neodvolává a ani jím neargumentuje. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že vyjádření žalovaného k žalobě nebylo způsobilé ovlivnit rozhodnutí krajského soudu, neboť obsahovalo pouze správními orgány v řízení konzistentně uplatňovanou argumentaci; shledaná vada řízení tedy nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[23] Stěžovatel také namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, protože mělo být krajským soudem zrušeno, neboť ve spisovém materiálu není možné nalézt žádnou oporu pro stanovení průměrné obchodní přírážky ve výši 25 % [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný v rámci odvolacího řízení skutečně naznal, že ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, jak správce daně dospěl ke stanovené výši průměrné obchodní přírážky a uložil mu proto, aby ohledně

přezkoumatelnosti tohoto postupu doplnil podklady pro své rozhodnutí (srov. odst. [53] napadeného rozhodnutí). Správce daně tak učinil pod bodem 1/ doplnění stanovisek k postupovaným odvoláním ze dne 28. 1. 2021, č. j. 1858841/20/2808-60561-607216 (dále jen „doplnění stanovisek k odvoláním“) na str. 2 – 9. Žalovaný jeho vysvětlení shrnul tak, že průměrná obchodní přírážka byla stanovena na základě samotným stěžovatelem předložených inventurních soupisů za zdaňovací období let 2008 až 2010 (pozdější nemohly být použity, neboť za roky 2011 – 2012 soupisy vůbec nepředložil a v podkladech za roky 2013 – 2016 byly shledány zásadní nesrovnalosti); vypočetl ji přitom z dokladů o nákupu zboží a jeho prodeji (srov. odst. [54] napadeného rozhodnutí), její výši ověřil vlastní vyhledávací činností – výsledky místních šetření u srovnatelných daňových subjektů (srov. odst. [56] napadeného rozhodnutí) a také náhodným vzorkem daňových dokladů za nákup a prodej zboží vystavených v roce 2015 (srov. odst. [57] napadeného rozhodnutí). Stěžovatel netvrdí, že by správci daně dokumenty jím použité pro výpočet průměrné obchodní přírážky nikdy nepředložil, a tudíž by jimi nemohl disponovat. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil jeho námitce, že správní spis neobsahuje žádné podklady použité pro stanovení výše obchodní přírážky; ani napadené rozhodnutí tedy neshledal nepřezkoumatelným.

[24] Následně Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení námitek týkajících se tvrzeného nesprávného posouzení právních otázek soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Obecně je nutno předeslat, jak již na to poukázal také krajský soud (srov. odst. [5] napadeného rozsudku), že kasační námitky se z velké části shodují s žalobními a ty zase s důvody odvolání, aniž by však stěžovatel mnohdy průběžně refleктоval jejich dosavadní vypořádání soudem, resp. žalovaným, a jakkoli na ně reagoval; dále stěžovatel opakuje některé námitky z odvolacího řízení, které však neuplatnil v žalobě. Nejvyšší správní soud přitom ustáleně judikuje, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004–54, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011–108, či ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011–19). U kasačních námitek směřujících proti závěrům správce daně, které již přezkoumal žalovaný a krajský soud, bude proto v případě absence polemiky s jejich právními závěry na tyto toliko poukázáno; předmětem řízení o kasační stížnosti je totiž přezkum napadeného rozsudku soudu (nikoliv rozhodnutí žalovaného) a nadto není smyslem soudního přezkumu stále dokola opakovat již jednou vyřčené (srov. odst. [21] tohoto rozhodnutí a tam citovanou judikaturu).

[25] Pokud jde o namítané nesplnění podmínek pro stanovení daně skrze pomůcky, stěžovatel v kasační stížnosti zcela obecně tvrdí, že evidenci majetku doložil inventurními soupisy, z nichž bylo možné zjistit skutečný stav zásob, a tudíž výši svých příjmů za rok 2015 prokázal s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takto formulovaná argumentace je zcela obecná a není s to vyvrátit konkrétní výtky proti průkaznosti stěžovatelem předložené dokumentace (srov. str. 34 – 38 zprávy o daňové kontrole, odst. [41] – [45] a [73] napadeného rozhodnutí a odst. [9] napadeného rozsudku). Stěžovatel rozporuje výrok krajského soudu právě v odst. [9] napadeného rozsudku, že „fyzický stav zásob nezjišťoval a porovnání se stavem evidenčním neprováděl“, který soud převzal z odst. [41] napadeného rozhodnutí. Stěžovateli je nutno

pokračování

přisvědčit, že do protokolu o zahájení daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 - 2012 a 2016 ze dne 19. 9. 2017, č. j. 1549476/17/2808-60561-607216, na otázku, jakým způsobem prováděl inventarizaci zboží a zda ke konci zdaňovacích období porovnával fyzický stav zásob se stavem zjištěným inventurou zboží ve skladu na prodejnách, skutečně odpověděl: „*na prodejnách jsem inventuru i inventarizaci prováděl ve spolupráci s majiteli prodejen, v prodejně na adrese N. X, L. a ve skladě na adrese V. v. X, L. také*“. Správce daně k tomu ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že mu stěžovatel původně sdělil, že fyzický stav zásob zboží nezjišťoval a porovnání se stavem evidenčním neprováděl, do protokolu o zahájení daňové kontroly však uvedl opak; daňový subjekt tedy zásadně změnil své vyjádření k provádění inventury a inventarizace zboží (srov. str. 7). Především však správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 konstatoval, že v předložené daňové evidenci „*nezjistil žádné výstupy z těchto provedených inventarizací, kde by daňový subjekt porovnával účetní stav zásob se stavem skutečným, případně vyčíslil manko nebo přebytek*“ (srov. str. 36); stěžovatel přitom v kasační stížnosti netvrdí, že (a čím) tuto skutečnost prokázal, nýbrž toliko poukazuje na své tvrzení učiněné před správcem daně. Jakkoli by tedy bylo přesnější, kdyby žalovaný a krajský soud vyslovili závěr, že stěžovatel neprokázal, že zjišťoval fyzický stav zásob a prováděl porovnání s evidenčním stavem, nelze v jimi zvolené formulaci shledat zásadní rozpor se spisovým materiálem. Stěžovatel též tvrdí, že jím vedená evidence byla dostatečně průkazná, neboť ocenění zásob na skladě realizoval formou váženého aritmetického průměru cen jednotlivého zboží; Nejvyšší správní soud však uvádí, že tímto argumentem se již zabýval krajský soud v odst. [22] napadeného rozsudku a žalovaný v odst. [81] napadeného rozhodnutí a stěžovatel nikterak nepolemizuje s jejich názorem, že podle § 7b odst. 3 ZDP se majetek oceňuje pořizovací cenou, která zůstává po celou dobu evidování stejná a nelze ji průměrovat. Pokud jde o stěžovatelem tvrzený převod části zboží do evidence drobného hmotného majetku jako předkládané vysvětlení všech podstatných nesrovnalostí, Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že správce daně mu vytkl, že nedoložil, jaké zboží „*vyřadil a použil k osvícení a osvětlení hudebních produkcí*“, v důsledku čehož jej opakovanou výzvou č. j. 1470040/17 vyzval, aby prokazatelným způsobem doložil, jaké konkrétní zboží a jakým způsobem vyřadil z evidence zásob (srov. str. 37 zprávy o daňové kontrole). K prokázání svých tvrzení stěžovatel navrhl pouze provedení znaleckého posudku, který však nemohl nahradit absenci dokumentace, jaké konkrétní zboží vyřadil z evidence zásob z důvodu tvrzeného převodu do evidence drobného hmotného majetku. Nadto je třeba připomenout, že stěžovateli vytýkané nesrovnalosti při vedení evidence majetku spočívaly také v tom, že některé jím prodané zboží vůbec neevidoval a dále nevysvětlil povahu konkrétně specifikovaných příjmů neuvedených v daňové evidenci (srov. odst. [20] tohoto rozhodnutí). Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnou žádnou námitku, která zpochybňovala naplnění podmínek pro stanovení daně skrze pomůcky.

[26] Stěžovatel dále brojí proti závěru krajského soudu o nadbytečnosti jím navržených důkazních prostředků (znaleckého posudku za účelem zjištění výše obchodní přírážky a místního šetření v jeho sídle) a uvádí, že jejich provedení považuje za podstatné. Nepředkládá však žádné konkrétní výhrady, jimiž by zpochybňoval argumenty soudu (resp. žalovaného), proč jejich realizaci neshledal potřebnou; Nejvyšší správní soud proto toliko v obecnosti posoudil doposud vyslovené závěry, které neshledal nelogickými či excesivními. Krajský soud odkázal na odst. [84] napadeného rozhodnutí a skutečnost, že

znalec by sice mohl v případném posudku ocenit zbylé doposud neprodané zboží (zásoby), ovšem jeho hodnota by nijak neovlivnila podle pomůcek stanovené příjmy za rok 2015, neboť bylo pouze na podnikatelské úvaze stěžovatele, za jakou cenu zboží prodával; pro správce daně přitom bylo relevantní to, s jakou přírážkou bylo zboží prodáváno, nikoliv jakou mělo hodnotu. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného, že z důvodu hospodárnosti řízení bylo dostačující přistoupit k výpočtu obchodní přírážky na základě podkladů získaných od stěžovatele a nikoliv ustanovit znalce, jehož závěry by taktéž nemohly vést ke stanovení daně dokazováním a byly by pouze jiným podkladem pro její určení skrze pomůcky. Kasační soud se ztotožňuje také s tím, že není úkolem správce daně provádět „inventuru“ skladu stěžovatele a tím nahrazovat splnění jeho primární povinnosti řádně evidovat své zásoby; nadto takové místní šetření by správci daně umožnilo ověřit pouze toho času aktuální stav zásob, nikoliv však ten relevantní pro zdaňovací období roku 2015.

[27] Opakovaně se v kasační stížnosti objevuje též argument stěžovatele, že dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2008 – 2010 byly v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty zrušeny (tedy nebyly podrobeny věcnému přezkumu), pročez se jedná o pouhá tvrzení správce daně, která nelze považovat za důkaz. Nejvyšší správní soud přisvědčuje tomu, že předmětné platební výměry sice skutečně zrušeny byly (srov. rozhodnutí správce daně ze dne 8. 9. 2020, č. j. 1542232/20/2808-50523-605101 a č. j. 1542391/20/2808-50523-605101, a žalovaného ze dne 22. 3. 2021, č. j. 10426/21/5200-10422-711473, výrok I.), to však pro nyní posuzované řízení není nikterak relevantní. Správci daně byly v rámci probíhající daňové kontroly za zdaňovací období 2008 - 2012 stěžovatelem předloženy určité podklady (mimo jiné inventurní soupisy k 31. 12. 2009 a k 31. 12. 2010), které jsou součástí správního spisu společně vedeného také pro zdaňovací období 2015. Jedná se tedy toliko o důkazní prostředky, které jsou správci daně k dispozici, a jež se rozhodl použít pro stanovení průměrné obchodní přírážky stěžovatele. Sama skutečnost, že správce daně tyto materiály získal v rámci (jiné) daňové kontroly v průběhu (jiného) řízení, jež nebylo věcně přezkoumáno, neznamená, že by z nich nemohl později vycházet; správnost hodnocení těchto důkazních prostředků přitom stěžovatel mohl zpochybňovat (a ostatně tak také učinil) v nyní řešené věci.

[28] Stěžovatel dále rozporuje vypočtenou výši průměrné obchodní přírážky. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový subjekt může námitkami brojícími proti výběru konkrétních pomůcek dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při jejich použití (srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77), přičemž svými tvrzeními nemůže brojit proti špatnému výběru pomůcek, nýbrž vůči skutečnosti, že jeho výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, správně stanovena (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 30. 5. 2014, č. j. 8 Afs 69/2010-103); to však stěžovatel v projednávané věci ani netvrdí.

[29] Namítá ovšem, že ve výsledku kontrolního zjištění je vyčíslena jeho výsledná obchodní přírážka za rok 2008 ve výši 9,8 %, za rok 2009 ve výši -1,6 % a za rok 2010 ve výši -20,3 %, přesto správce daně stanovil jeho průměrnou obchodní přírážku za rok 2015 ve výši 25 %. Tato námitka není ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, neboť stěžovatel ji neuplatnil v řízení před krajským soudem (nelze ji podřadit pod žádnou argumentaci

pokračování

uvedenou v žalobě), ač tak učinit mohl; ostatně jedná se o argumentaci uvedenou stěžovatelem již ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 19. 10. 2020. Nejvyšší správní soud pouze dodává, že k této námitce se již vyjádřil správce daně pod body 2/ - 3/ doplnění stanovisek k odvoláním (str. 9 - 10) a žalovaný v odst. [58] – [61] napadeného rozhodnutí. Vysvětlili, že stěžovatel dává do vzájemné souvislosti dva odlišné typy zjišťovaných obchodních přírážek: 1/ vypočtené na základě údajů z daňové evidence, a to jako podíl příjmů (vykázaných tržeb) a výdajů (cen nakoupeného zboží) [ve stěžovatelem shora uváděných hodnotách], jež je ovšem ovlivněna daňovým subjektem tvrzenou (evidovanou) výší příjmů a sloužila správci daně pouze pro prvotní kontrolu a 2/ vypočtené na základě údajů (inventurních soupisů za roky 2008 a 2009) týkajících se konkrétních transakcí vycházejících z nákupní a prodejní ceny stanovené daňovým subjektem [ve výši 25 %], pomocí níž správce daně stanovil skutečné příjmy stěžovatele.

[30] Dále stěžovatel poukazuje na údajný rozpor mezi hodnocením jím předložených inventurních soupisů zboží za rok 2009 spočívající v tom, že ve výsledku kontrolního zjištění jsou tyto podklady shledány za značně nepřesné a obsahující nesrovnalosti, naopak v napadeném rozhodnutí je uvedeno, že neobsahují žádné zásadní nesrovnalosti. Také tato námitka ovšem není ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, neboť stěžovatel ji v řízení před krajským soudem neuplatnil (nelze ji podřadit pod žádnou argumentaci uvedenou v žalobě), ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud pouze dodává, že též v tomto případě se jednalo o tvrzení vznesené stěžovatelem ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi (komparoval v něm totožné slovní obraty správce daně vztahující se k týmž inventurním soupisům zboží za rok 2009, byť poukazoval na jejich vyslovení v jiných listinách). Správce daně se k této argumentaci již vyjádřil pod bodem 4/ doplnění stanovisek k odvoláním (str. 10 - 11) a žalovaný v odst. [62] – [66] napadeného rozhodnutí. Konstatovali, že stěžovatelem citované pasáže jsou uváděny ve dvou odlišných souvislostech; v inventurních soupisech k 31. 12. 2009 nebyly zjištěny žádné zásadní nesrovnalosti, nýbrž toliko určitá formální pochybení při vedení skladové evidence, která však byla méně závažná, a proto umožňovala tyto podklady použít pro stanovení průměrné obchodní přírážky.

[31] Pokud jde o kasační námitku, že správce daně pro místní šetření nezvolil skutečně podobné subjekty, protože podstatou stěžovatelovy činnosti je komisní prodej zboží (a tudíž marže jiných obchodníků s hudebními nástroji je zkreslená), Nejvyšší správní soud zdůrazňuje krajským soudem opakovaně akcentovanou skutečnost, že jako pomůcky pro stanovení daně nebyly zvoleny právě výsledky místních šetření u jiných obchodníků, nýbrž daňovým subjektem předložené podklady. Žalovaný uvedl, že „*správci daně se nepodařilo nalézt srovnatelný daňový subjekt, který by v rámci své podnikatelské činnosti současně vykonával obchodní činnost – prodej hudebních nástrojů, činnost ozvučení a osvětlení hudebních produkcí (...) správce daně při výběru pomůcek využil jako pomůcky důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, a vlastní poznatky*“ (srov. odst. [50] napadeného rozhodnutí) „*pro stanovení daně podle pomůcek správce daně nevyužil průměrnou obchodní přírážku srovnatelných subjektů. Konstrukce pomůcek pro stanovení příjmů daňového subjektu za prodej hudebních nástrojů, především určení průměrné obchodní přírážky 25 %, která je při výpočtu použita, vychází pouze z údajů poskytnutých daňovým subjektem*“ (srov. odst. [79] napadeného rozhodnutí). Jestliže tedy výsledky provedených místních šetření (zjištěná obchodní přírážka „srovnatelných“ subjektů ve výši od 30 % do

40 %) sloužila pouze k ověření přiměřenosti 25% obchodní přírážky stanovené správcem daně na základě jiných pomůcek, resp. k posouzení, že správcem daně nebyla přírážka vypočtena ve zjevně excesivní výši, není ani případná dílčí specifická odlišnost ve způsobu prodeje hudebních nástrojů jednotlivými subjekty skutečností způsobilou prokázat, že stěžovateli byla daňová povinnost stanovena hrubě nesprávným způsobem. Totéž platí o námitce, že marže určená v roce 2018 není použitelná pro zdaňovací období 2015, neboť správce daně nevzal v úvahu ekonomickou krizi v předchozích letech. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na vypořádání totožné námítky žalovaným, že „*správce daně při místních šetřeních zjišťoval aktuální obchodní přírážku roku 2018, avšak z odpovědí daňových subjektů, u kterých bylo místní šetření provedeno, na otázku, jakým způsobem se obchodní přírážka v průběhu let vyvíjela, je zřejmé, že průměrná obchodní přírážka spíše průběžně klesala, a to vlivem nákupů přes internet a celkově se zhoršujících podmínek pro prodejce. Lze tak dovodit, že v předchozích letech byla průměrná obchodní přírážka ještě vyšší*“ (srov. odst. [77] napadeného rozhodnutí). Stěžovatel však s tímto argumentem nikterak nepolemizuje a své tvrzení o obecné ekonomické situaci v relevantních letech nijak nedoložil. Nadto soud uvádí, že jako pomůcky nebylo možné použít pozdější inventurní soupisy (bližší roku 2015), neboť za roky 2011 a 2012 je stěžovatel správcem daně vůbec nepředložil a za roky 2013 – 2016 vykazovaly podstatné nesrovnalosti.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námítky nejsou důvodné; taktéž neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 14. prosince 2022

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu