



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupený Mgr. Michalem Korandou, advokátem se sídlem Jeseniova 1169/51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2020, č. j. 7007/20/5200-10422-706955, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2021, č. j. 22 Af 31/2020-50,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobci rozhodnutím ze dne 7. 11. 2018 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 pomocí pomůcek. Proti rozhodnutí podal žalobce odvolání, na základě kterého žalovaný rozhodnutí částečně změnil ve prospěch žalobce (snížil doměřenou daň a uložené penále). Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji zamítl. Podle krajského soudu se správce daně ani žalovaný vytýkaných pochybení při stanovení daně pomůckami nedopustili.

[2] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Obecně namítá nepoužitelnost judikatury při stanovení daně, protože daň může být stanovena pouze zákonem. Daň ani nebyla stanovena správně, jak požaduje daňový řád, přičemž požadavek správnosti stanovené daně se vztahuje i na pomůcky. Správce daně také při výpočtu obchodní přírážky nezohlednil standardně poskytované slevy na zboží. Nesprávný je i závěr krajského soudu o tom, že daňový subjekt má právo proti stanovené dani brojit, pouze pokud daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Krajský soud měl také připustit jako důkaz znalecký posudek.

[3] Žalovaný souhlasí s rozhodnutím krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Napadený rozsudek je přezkoumatelný, neprovedením důkazu znaleckým posudkem nedošlo ke zkrácení práv stěžovatele a stěžovateli byla daň podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

[4] Stěžovatel v replice opakuje, že daně je nutné stanovit správně, přičemž i při stanovení daně pomůckami nelze postupovat libovolně a také nelze kvůli tomuto postupu zkracovat daňový subjekt na procesních právech. Stěžovatel dále polemizuje nad legitimitou daní a nad rolí judikatury při jejich stanovení v kontinentálním systému práva. Opakuje též, že neprovedením znaleckého posudku před krajským soudem bylo zasaženo do jeho práv.

## II. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] NSS nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je přípustná a lze ji projednat. Poté přezkoumal napadený rozsudek ze stěžovatelem uplatněných důvodů a shledal, že kasační stížnost není důvodná.

[6] Ze správního spisu plyne, že správce daně zahájil u stěžovatele dne 4. 12. 2015 kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013. Ve sledovaném období provozoval stěžovatel maloobchodní prodej obuvi a kožených výrobků. Během kontroly dospěl správce daně k závěru, že daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním, protože stěžovatel nevedl daňovou evidenci. Proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, konkrétně vypočtením obchodní přírážky podle vybraného vzorku zboží stěžovatele.

[7] Stěžovatel úvodem namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku kvůli nedostatku důvodů. Tato námitka není důvodná, protože krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, jednotlivě je posoudil a v dostatečném rozsahu, přehledně, logicky a srozumitelně zdůvodnil své závěry. Nepochybil zároveň, jestliže se souhlasným dovětkem zopakoval část odůvodnění žalovaného, pokud je považoval za správné. Krajský soud se nemusí za všech okolností snažit o originální formulace již vyslovených stejných závěrů a samotné převzetí části odůvodnění nezatěžuje rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[8] Stěžovatel odmítá použitelnost judikatury při stanovení daně, nicméně v žalobě nic takového netvrdil, ačkoliv žalovaný ve svém rozhodnutí judikaturu hojně používal. Aplikace předmětných ustanovení daňových předpisů s pomocí ustálené judikatury NSS

pokračování

nebyla novinkou použitou až krajským soudem, na kterou by stěžovatel dříve nemohl reagovat. Jedná se tedy o nepřipustnou námitku, protože stěžovatel ani náznak takové argumentace v žalobě neuplatnil, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[9] Stěžovatel namítá nesprávný výpočet průměrné obchodní přírážky a také odmítá předpoklad, že by se neprodané zboží z minulé sezóny prodalo v další sezóně za stejnou cenu jako nové zboží. Také požaduje zohlednění standardně poskytovaných slev. K tomu připomíná, že i pomůckami stanovená daň musí naplňovat požadavek správnosti. Tyto námitky nejsou důvodné. NSS se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v rámci přezkumu daně stanovené podle pomůcek je nutno vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, a musí tak nést následky v podobě stanovení daně namísto dokazování kvalifikovaným odhadem (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS, odst. 40, a rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, odst. 29 a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, odst. 76).

[10] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil ze zákonných mezí. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, odst. 35). Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, odst. 37). Daňový subjekt proto nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. Správce daně pomůcky obstarává na základě své úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Námitky požadující použití jiné pomůcky, jež by podle mínění daňového subjektu mohla pomoci stanovit daň z jeho pohledu „správněji“, tak nemohou být úspěšné.

[11] Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt 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 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS, odst. 40).

[12] Z výše uvedeného vyplývá, že není důvodná ani námitka stěžovatele, že tyto závěry neplynou z žádného právního předpisu. Klíčová jsou ustanovení § 114 odst. 4 a § 98 odst. 4

daňového řádu. Pokud podle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje 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. Ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu poté stanoví, za jakých okolností nelze použít pomůcky ke stanovení daně, tedy když takto daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit. Mezi zákonné podmínky pro stanovení daně pomůckami tedy patří, že je možné takto daň dostatečně spolehlivě stanovit.

[13] Stěžovatelovy dílčí námitky proti postupu správce daně ovšem ani nesměřují k tomu, že by daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, protože správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky. Stěžovatel pouze odkazuje na dílčí nepřesnosti při výpočtu obchodní přírážky, nikoliv na exces zpochybňující celkový výsledek. Ostatně NSS souhlasí s krajským soudem, že jednání správce daně exces nepředstavovalo, naopak se jednalo o racionální postup, když při výpočtu obchodní přírážky vycházel z reprezentativního vzorku zboží. Nutno dodat, že nízký procentuální podíl použitého vzorku zboží neznačí nereprezentativitu – reprezentativita je přenositelnost a zobecnitelnost informace obsažené ve výběrovém vzorku na cílový výzkumný soubor (ŘEHÁK, Jan. Reprezentativita. In: Sociologická encyklopedie [online] Dostupné z: <http://web.archive.org/web/20230220091151/https://encyklopedie.soc.cas.cz/w/Reprezentativita>). Nereprezentativní vzorek by tedy nebyl zobecnitelný na soubor veškerého prodaného zboží, např. kvůli nízké variabilitě vzorku oproti základnímu souboru. Stěžovatel nicméně neargumentoval, proč by předmětný vzorek zobecnitelný nebyl.

[14] Nedůvodná je také námitka pochybení krajského soudu, který zamítl návrh na provedení důkazu znaleckým posudkem k otázce průměrné obchodní přírážky na prodej obuvi a doplňkového zboží stěžovatele. Tímto důkazem chtěl stěžovatel prokázat své pochybnosti o spolehlivosti vypočtené obchodní přírážky správcem daně. NSS je na rozdíl od stěžovatele přesvědčen, že krajský soud náležitě odůvodnil, proč návrh zamítl (srov. odst. [31] a [32] napadeného rozsudku). Mj. připomněl, že jej předložil po bezmála čtyřech letech od doby, kdy se stěžovatel dozvěděl o způsobu, jakým obchodní přírážku vypočetl správce daně. Navíc stěžovatelem uváděné usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71, publ. pod č. 3577/2017 Sb. NSS, se nevztahuje k daňovým věcem, ale k dokazování správním soudem ve věcech správního trestání. Jak již NSS uvedl v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40, odst. 26, tyto závěry nelze mechanicky přenášet k dokazování před soudem ve věcech daňových, které jsou spojeny s naprosto odlišně nastaveným systémem dokazování a specifickým režimem důkazního břemene.

[15] Krajský soud navíc dospěl ke správnému závěru, že navržený důkaz byl nadbytečný. Jak totiž vyplývá z výše uvedených principů přezkumu stanovení daně podle pomůcek, stěžovatel musí prokázat hrubé vybočení z mezí stanovených správcem daně, nikoliv nepřesnosti při stanovení daně pomocí kvalifikovaného odhadu, který ze své podstaty o naprostou přesnost neusiluje. Judikatura uvádí jako příklad takového jednoznačného excesu postup správce daně, kdy by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis. Musí tedy jít o natolik zásadní pochybení správce daně, u nichž bude daňový

pokračování

subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, odst. 35). Z toho vyplývá, že se nejedná o jednoznačný exces, jestliže by k jeho prokázání bylo potřeba znalostí experta, tedy znaleckého posudku.

[16] NSS proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, protože neměl ve věci úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. února 2023

Mgr. Eva Šonková  
předsedkyně senátu