



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **I. T.**, zastoupen Mgr. ICLic. Štěpánem Šťastníkem, advokátem se sídlem Olomoucká 153/25, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9.6.2021, č. j. 22 Af 127/2017-90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě (dále též „správce daně“), vydal dne 21. 4. 2016 dodatečný platební výměr č. j. 1729899/16/3216-50523-805760, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, kterým žalobci zrušil daňovou ztrátu ve výši 46 998 Kč a daňový bonus ve výši 23 208 Kč, doměřil daň ve výši 35 157 Kč a současně jej informoval o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši celkem 12 142 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“). Daň byla stanovena podle pomůcek.

[2] K odvolání žalobce žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál. Poté žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 8. 2017, č. j. 37311/17/5200-10422-706955, změnil dodatečný platební výměr tak, že částku daně doměřené podle pomůcek zvýšil na 50 517 Kč a související penále zvýšil na 15 214 Kč (dále též „rozhodnutí o odvolání“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že výpočet daňové povinnosti byl v podkladech zaslaných žalobci popsán dostatečně podrobně a je přezkoumatelný. Současně měl žalobce časový prostor, aby na tento výpočet mohl reagovat, což také vyjádřením ze dne 20. 5. 2017 učinil. Krajský soud neshledal ani namítanou podjatost úředních osob správce daně. Prováděly-li dané osoby na základě pověření žalovaného doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, nepodílely se v téže věci na řízení na jiném stupni ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“). Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Podmínkou jejího ukončení není umožnění nahlédnout do vyhledávací části spisu před projednáním zprávy o daňové kontrole. Případné pochybení správce daně spočívající v přeřazení listin z vyhledávací části spisu až po projednání zprávy o kontrole současně nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalobce měl prostor se s těmito písemnostmi seznámit a reagovat na jejich obsah v rámci odvolacího řízení. Krajský soud připustil, že žalovaný pochybil, pokud žalobci neprodloužil lhůtu pro vyjádření se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Nemělo to však vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť žalovaný v něm reagoval i na vyjádření žalobce doručené po uplynutí stanovené lhůty. Zásah do práv žalobce soud neshledal ani v absenci úředního záznamu o telefonátu se svědkyní A. V. Podotkl, že jeho zástupce byl přítomen u výslechu svědkyně a kladl jí otázky.

[4] Ve věci samé pak krajský soud přisvědčil žalovanému, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce nevedl průkazným způsobem evidenci zásob, uváděl v „inventurním seznamu“ ceny prodejní namísto nákupních, nepředložil evidenci ke komisnímu prodeji, vůbec nezahrnul do příjmů částky plynoucí z dobírek a evidoval pouze část dokladů k hotovostnímu prodeji. Dále krajský soud zdůraznil, že v případě stanovení daně podle pomůcek leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti na daňovém subjektu. Žalobce přitom ve vztahu k absenci části hotovostních příjmů nereagoval relevantně na závěr daňových orgánů, podle něhož provedené dokazování neprokázalo, že by důvodem značného množství chybějících paragonů byly jen tvrzené chyby při jejich vystavování. Navrhovaný výslech účetní žalobce označil krajský soud za nadbytečný s ohledem na zcela neprůkazně vedené účetnictví, které bylo důvodem přechodu na pomůcky. Ve vztahu k absenci části příjmů realizovaných na základě tzv. PPL zásilek krajský soud uvedl, že svědecké výpovědi sloužily správci daně toliko k tomu, aby z pomůcek vyňal ty zásilky, u kterých bylo prokázáno, že šlo o reklamace. Postup správce daně však nespočíval v „rekonstrukci“ povinných evidencí žalobce, ale v dosažení co nejvíce přesného vzorku ukazatelů. Stanovení daně podle pomůcek totiž může být (a zpravidla bývá) založeno právě na reprezentativním vzorku ukazatelů. Krajský soud tak neshledal vadným, že správce daně nevyslechl všechny navrhované svědky. Svůj postup podle něj řádně zdůvodnil. Provedené svědecké výpovědi bylo podle krajského soudu možné rozdělit do několika skupin, přičemž správce daně pochybil pouze tím, že výpověď svědkyně R. K. hodnotil jako nevěrohodnou. S ohledem na počet zásilek adresovaných dané svědkyni (6), celkový počet zkoumaných zásilek (90), jakož i na zohlednění průměrného počtu reklamací (25 %) při výpočtu příjmů, které žalobci mohly plynout z tzv. PPL zásilek, však toto dílčí pochybení

pokračování

nedosahuje takové intenzity, která by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Krajský soud zdůraznil, že stanovení daně kvalifikovaným odhadem je následkem nesplnění povinností ze strany žalobce. Nedůvodnou shledal krajský soud námitku týkající se nezohlednění reklamací u jiných způsobů prodeje. Sám žalobce tvrdil, že reklamace probíhaly pouze prostřednictvím zásilek PPL. Taktéž nepřisvědčil námitce stran hmotnosti kočárků použité správcem daně, neboť žalobce své tvrzení nedoložil, zatímco správce daně svůj postup opíral o informace zjištěné z internetových stránkách dalších prodejců. Nado jediný údaj doložený žalobcem koresponduje zvolené pomůcce.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasací stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že ačkoliv akceptoval dílčí závěr správce daně o nevedení evidence příjmů plynoucích z dobírek, neznamená to, že všechny jeho obchodní případy byly zasaženy neplněním daňových povinností. Navíc v odvolacím řízení doložil sestavy majetku i zboží k 31. 12. 2011. Dále uvedl, že mu správce daně zneprístupněním vyhledávací části spisu před vydáním rozhodnutí fakticky znemožnil seznámit se se všemi relevantními podklady a bránit se jeho zjištěním. Toto pochybení podle něj nelze zhojit. Je proto bezvýznamné, že se správce daně následně zabýval jeho podrobnými námitkami. V důsledku absence úředního záznamu o telefonátu s A. V. pak nelze ověřit tvrzení žalovaného, že se hovor netýkal řízení stěžovatele. Podle jeho poznatků obsah tohoto hovoru bořil konstrukci správce daně o nevěrohodnosti dané svědkyně. Takové neevidování zjištění se navíc mohlo v řízení opakovat. Právě proto stěžovatel namítal podjatost příslušných pracovníků správce daně, kteří byli přesto pověřeni doplněním dokazování a provedli také hodnocení důkazních prostředků, která žalovaný pouze převzal, aniž by vyvinul přezkumnou činnost. Pokud žalovaný akceptoval důvody správce daně pro neprovedení výpovědi navržených svědků a jasně nevyložil, proč byly svědecké výpovědi odmítnuty, zatížil podle stěžovatele řízení zásadní procesní vadou. Tu nemůže zhojit krajský soud tím, že sám dovodí důvod postupu žalovaného. Krajský soud nemůže nahrazovat chybějící reakci žalovaného na odvolací námitky. Podle stěžovatele daňové orgány ignorovaly zjištěný skutkový stav a použití pomůcek bylo protiprávní. Konkrétně jim vytkl nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí ve světle zjištění učiněných při místních šetřeních. Tyto výpovědi podle něj potvrdily obsah zásilek i jejich účel. Stěžovatel zdůraznil výpověď R. K., která byla nedůvodně označena za nevěrohodnou, ačkoliv se v jejím případě muselo jednat o reklamaci zboží. Podle stěžovatele byla také ignorována námitka stran nereálnosti váhy kočárků, s níž správce daně kalkuloval. Žalovaný ani správce daně tudíž nerespektovali zjištěný skutkový stav. Ani při používání pomůcek nemůže být ignorována prokázaná realita. Stěžovatel uzavřel, že je zjevné, že svými námitkami brojil proti výslednému stanovení jeho daňových povinností. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, případně aby zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného.

IV.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. S odkazem na judikaturu zdůraznil, že daňový subjekt má omezenou možnost zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek. Stěžovatel však nedoložil, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Opakovaně bez relevantních důkazů označil použitou váhu kočárků za nesmyslnou, ačkoliv tato odpovídá jedinému údaji, který stěžovatel sdělil, i podkladům ve spise. Podle žalovaného taktéž nedošlo k vadám řízení, které by se projevy na zákonnosti vydaného rozhodnutí. K namítané podjatosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017-59, podle něhož nejsou úřední osoby činné v prvostupňovém řízení bez dalšího podjaté, mají-li provádět úkony na základě pověření odvolacího orgánu. Žalovaný odmítl taktéž výtky vůči hodnocení svědeckých výpovědí. Podle něj obsahovaly obecné domněnky, svědci nebyli schopni identifikovat obsah zásilek a nepředložili k nim buďto žádné doklady, nebo se jednalo o doklady vykazující nesrovnalosti. Je na stěžovateli, jaké důkazní prostředky navrhne pro prokázání svých tvrzení. Žalovaný rovněž odmítl, že by se nevyjádřil k navrhovaným svědeckým výpovědím, které správce daně neprovedl. Učinil tak tím, že aproboval postup správce daně, který se k předmětným důkazním návrhům výslovně a detailně vyjádřil. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami, v nichž stěžovatel dovozoval vady řízení před správními orgány ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[10] Podle stěžovatele pochybil správce daně tím, že mu nezpřístupnil vyhledávací část spisu před vydáním svého rozhodnutí (patrně myšleno před sepsáním zprávy o daňové kontrole, pozn. soudu), čímž mu znemožnil obranu proti jeho závěrům. Toto pochybení nemohlo být podle stěžovatele zhojeno v dalším řízení tím, že se správce daně podrobně zabýval námitkami stěžovatele „proti dosavadnímu řízení“.

[11] K této námitce je třeba předeslat, že pravidlo o přerážení písemností z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu se týká pouze písemností podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, viz odst. 2 věta druhá téhož paragrafu. Na písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. b), c) a d) daňového řádu, zahrnující mimo jiné *písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní*, pravidlo o přerážení do „nevyhledávací“ části spisu nedopadá. Nahlížení do této části spisu se řídí § 66 odst. 2 a 3

pokračování

daňového řádu. Stěžovatel přitom ve své argumentaci ani neupřesňuje, jakých písemností se mělo namítané pochybení správce daně týkat.

[12] Co se týče časového ukotvení přesunu písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu, to je patrné z prostého znění zákona. Podle § 65 odst. 2, věty druhé daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020): *Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.* Okamžik zpřístupnění písemností zakládaných do vyhledávací části spisu je tedy navázán na zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, které představuje až závěrečnou část procesu ukončení daňové kontroly. Jak správně podotkl krajský soud, projednání zprávy o daňové kontrole je přitom již pouhým formálním zakončením daňové kontroly a kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020; blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36). Jakékoli seznámení s důkazními prostředky založenými ve vyhledávací části spisu až v souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontrole, by tedy nic nezměnilo na tom, že stěžovatel měl možnost reagovat na hodnocení správce daně a jeho závěry teprve po projednání zprávy o daňové kontrole, tedy v odvolání. Lze proto plně souhlasit s krajským soudem, že to nebyl správce daně, ale především samotná konstrukce daňového řádu, která neumožňovala stěžovateli z důvodu koncentrace jakkoliv účinně reagovat před ukončením daňové kontroly na hodnocení důkazů založených ve vyhledávací části spisu provedené správcem daně. Na tuto argumentaci krajského soudu přitom stěžovatel v kasační stížnosti nijak nereaguje. Nadále připisuje pochybení pouze správci daně a pomíjí, že nemožnost jakkoliv zasáhnout do výsledku kontroly vycházela z konstrukce právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, jak mu vysvětlil již krajský soud. Není přitom úkolem Nejvyššího správního soudu domýšlet argumentaci stěžovatele; tím by přestal být nestranným rozhodčím sporu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

[13] Nutno dodat, že stěžovatel v žalobě nijak nezpochybnil, že mu správce daně umožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu téhož dne, kdy byla se stěžovatelem projednána zpráva o daňové kontrole (13. 1. 2016). Už vůbec pak nezpochybnil rozsah, v němž mu bylo umožněno uvedeného dne do vyhledávací části spisu nahlédnout. Uvádí-li tedy v kasační stížnosti (bez bližší specifikace), že své námitky „*proti dosavadnímu řízení*“ nemohl učinit na základě znalosti všeho, co bylo známo správci daně, jedná se o námitku nejen neurčitou, ale i nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Zcela nesrozumitelný je pak poukaz stěžovatele na to, že nemohl „*ovlivnit vše to, z čeho správce daně takto vycházel*“. Pokud tímto stěžovatel má na mysli, že bez znalosti obsahu písemností v režimu podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu nemohl navrhnout doplnění důkazních prostředků v řízení před správcem daně, pak je třeba navázat na krajský soud, který správně zdůraznil, že stěžovatel měl prostor pro napadení závěrů správce daně v odvolacím řízení. Platí přitom, že odvolací řízení tvoří s nalézacím řízením před správcem daně jeden celek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Stěžovatel se tedy mylí ve svém názoru, že by případné nedostatky prvostupňového řízení nemohly být napraveny v řízení před žalovaným. Ostatně v posuzované věci žalovaný na

základě odvolacích námitek uložil správci daně provést poměrně rozsáhlé doplnění dokazování.

[14] Sám stěžovatel pak v žalobě uvedl, že mu bylo v řízení před správcem daně umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu dne 13. 1. 2016. Stejně tak využil možnosti podat proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v němž napadl závěry správce daně, které se opíraly právě o podklady v daňovém spise, jenž byl stěžovateli zpřístupněn. Stěžovatel přitom nenamítá, že by snad správce daně v projednávaném případě ponechával nějaké písemnosti ve vyhledávací části spisu protizákonně. Za této situace a s přihlédnutím k výše zmíněné zásadě jednotnosti daňového řízení proto nelze než označit za nedůvodnou jeho námitku, že se nemohl před rozhodnutím správce daně seznámit se všemi relevantními podklady a uplatnit obranu proti závěrům správce daně. Pro úplnost je nutné připomenout, že ani případné objektivně nezákonné zařazení či ponechání určité písemnosti ve vyhledávací části spisu, automaticky neznamená zásah do práv daňového subjektu, respektive zásah takové intenzity, aby to mělo vliv na zákonnost konečného rozhodnutí vydaného v daňovém řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, či ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 206/2021-38).

[15] Další vadu řízení spatřuje stěžovatel v tom, že správce daně nepořídil úřední záznam o telefonátu s A. V. ze dne 15. 12. 2014. Podle stěžovatele obsah tohoto telefonátu bořil konstrukci správce daně o nevěrohodnosti této svědkyně a jen proto nebyl zaznamenán a založen do spisu. Tuto úvahu považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah správního spisu za absurdní. Ze správního spisu plyne, že nevěrohodnost svědecké výpovědi A. V. správní orgány dovodily jednak ze způsobu obchodní spolupráce mezi ní a stěžovatelem, dále z jejich osobní vazby, především však z rozporu mezi její daňovou evidencí a výpovědí, jakož i z rozpornosti její výpovědi jako takové. Svědkyně totiž ve své výpovědi v návaznosti na dřívější prohlášení nejprve tvrdila, že stěžovateli posílala na účet splátky půjčky. Podle obsahu předložených dokladů (výdajové doklady, pokladní složenky, faktura za hotové a peněžní deník) však měly být zkoumané částky uhrazeny stěžovateli za dodání zboží. Poté, co byla svědkyně s tímto rozporem konfrontována, tvrdila, že si již nevzpomíná, co bylo podstatou úhrad a již si nepamatuje a neví, zda se jednalo o splátky půjčky nebo úhradu zboží. Nejvyššímu správnímu soudu přitom není zřejmé, jak by za těchto okolností mohl obsah předchozího telefonátu ze dne 15. 12. 2014 bořit závěr správce daně o nevěrohodnosti svědkyně založený primárně právě na její výpovědi ze dne 2. 3. 2015, již se účastnil i zástupce stěžovatele. Je ostatně zarážející, že stěžovatel v kasační stížnosti ani nijak blíže neobjasňuje ony poznatky, z nichž dovozuje, že účelem nevyhotovení úředního záznamu bylo zakrýt blíže nespecifikovaná zjištění vyvracející závěr o nevěrohodnosti svědkyně.

[16] Souhrnně vzato tak stěžovatel nepředkládá žádné rozumné argumenty, proč by eventuální dílčí pochybení procesního rázu v podobě nevyhotovení záznamu o telefonátu správce daně s A. V., mělo mít vliv na zákonnost rozhodnutí v daňovém řízení. K jeho spekulacím ohledně možného vyššího počtu takových dílčích pochybení Nejvyšší správní soud dodává, že soudní kontrola zákonnosti nakládání správce daně s daňovým spisem vyžaduje od daňového subjektu dostatečně plausibilní tvrzení o tom, jaká písemnost (přínejmenším specifikovaná typově či tím, jaký by měla mít podstatný obsah) není

pokračování

součástí jeho daňového spisu, ač by jí být podle okolností měla. Nic takového stěžovatel v kasační stížnosti ani v průběhu předešlého řízení před krajským soudem neuvedl. Z absence jednoho úředního záznamu, notabene o hovoru s osobou, s níž správce daně předtím opakovaně protokolárně jednal, přebíral od ní doklady a následně ji za přítomnosti zástupce stěžovatele vyslechl jako svědka, nijak nevyplývá, že by správce daně uchovával jiné písemnosti týkající se stěžovatele mimo jeho daňový spis. Lze proto souhlasit s názorem krajského soudu, že v tomto případě není patrný jakýkoliv zásah do práv stěžovatele v souvislosti s vedením daňového spisu.

[17] Otázkou podjatosti pracovníků správce daně spočívající v tom, že je žalovaný pověřil v průběhu odvolacího řízení doplněním dokazování se zabýval obsáhle již krajský soud. Na jeho závěry přitom stěžovatel řádně nereaguje. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na vypořádání této námitky ze strany krajského soudu, které respektuje jeho ustálenou judikaturu, podle níž postup v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu nepředstavuje porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu (viz rozsudky ze dne 14. 1. 2021, č. j. 1 Afs 372/2020-33, ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 350/2020-36, či ze dne 25. 6. 2020, č. j. 3 Afs 122/2018-32).

[18] Tuto původní námitku podjatosti pak stěžovatel dovysvětluje tím, že žalovaný nejen pověřil správce daně doplněním dokazování, ale poté nekriticky bez dalšího převzal jeho hodnocení včetně důvodů, pro které správce daně některé navržené důkazy neprovedl. Nejvyšší správní soud však neshledává nic zapovězeného na postupu, kdy žalovaný vyhodnotí závěry učiněné správcem daně na základě doplněného dokazování jako správné a tyto plně aprobuje. Z takového postupu nelze dovozovat, že by žalovaný (a následně krajský soud) rezignoval na svou přezkumnou činnost. Byl to ostatně právě žalovaný, kdo v posuzované věci vytkl správci daně nedostatečné odůvodnění přechodu na pomůcky i jejich konstrukce a uložil mu předepsaným způsobem doplnit spisový materiál. Doplnění dokazování však správce daně nevedlo ke změně způsobu stanovení daně s tím, že v souladu se závazným pokynem žalovaného zdůvodnil, proč podle něj stěžovatel nepředložil průkaznou daňovou evidenci (viz část I., II. a IV. stanoviska k odvolání daňového subjektu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 748164/17/ 3200-11420-800630, dále též „doplňující stanovisko“) a podrobně popsal konstrukci pomůcek (viz část III. a V. téhož stanoviska). V souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu pak bylo úkolem žalovaného přezkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jakož i jejich přiměřenost. Jestliže přitom žalovaný po doplnění spisového materiálu neshledal v úvaze správce daně týkající se splnění podmínek pro přechod na pomůcky nedostatky, zabýval se v souladu s daňovým řádem následně pouze přiměřeností pomůcek, tj. zda mají racionální povahu a v maximální reálně dostupné míře usilují o přesnost jimi určených skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55).

[19] Jako pomůcka přitom správci daně sloužily i výslechy osob, kterým stěžovatel doručoval tzv. PPL zásilky – podle nich stanovil kvalifikovaným odhadem počet zásilek zboží, jehož prodej nebyl zahrnut ve zdanitelných příjmech stěžovatele a počet ostatních zásilek. Vytyká-li tedy stěžovatel žalovanému, že jasně nevyložil, proč nebyly některé svědecké výpovědi zopakovány či nebyly vůbec provedeny, zcela pomíjí předmět přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení. Nadále totiž

uplatňuje argumentaci, jako by daň byla stanovena dokazováním, nikoliv podle pomůcek, na což jej upozornil již krajský soud. Z hlediska přezkumu přiměřenosti pomůcek žalovaným však bylo dostačující, že správce daně stanovil s ohledem na okolnosti posuzované věci dostatečně reprezentativní vzorek pro provedení kvalifikovaného odhadu příjmů a výdajů stěžovatele v souvislosti s tzv. PPL zásilkami. Posuzování přiměřenosti pomůcek se totiž neřídí stejnými požadavky, které by odpovídaly standardnímu stanovení daně dokazováním: *„Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40).

[20] Nelze pak přisvědčit námitce stěžovatele, že krajský soud za žalovaného vypořádával některé odvolací námitky, tedy doplňoval odůvodnění jeho rozhodnutí. Krajský soud se k obsahu konkrétních PPL zásilek nijak nevyjadřoval.

[21] Stěžovatel dále v kasační stížnosti napadá vlastní stanovení daně podle pomůcek. Jeho argumentace je pro značnou obecnost poněkud těžko uchopitelná, nicméně je z ní seznatelné, že stěžovatel nesouhlasí jak s přechodem na pomůcky, tak i s tím, jak byly pomůcky použity.

[22] Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*

[23] Podle § 7 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je poplatník s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, který nevede účetnictví a neuplatňuje výdaje tzv. paušálem, povinen vést daňovou evidenci způsobem stanoveným v § 7b téhož zákona. To znamená, že je povinen zaznamenávat příjmy a výdaje takovým způsobem, aby bylo možné z těchto údajů jednoznačně stanovit základ daně příjmů ze samostatné činnosti. Součástí této evidence jsou dále údaje o majetku, závazcích, pohledávkách, zásobách a další údaje potřebné ke správnému určení výše daňového základu a daně. ustanovení § 7b odst. 4 zákona pak poplatníkům, kteří vedou daňovou evidenci, ukládá povinnost provést inventarizaci, tedy zjistit skutečný stav zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků.

[24] V obecné rovině lze souhlasit se stěžovatelem, že jakékoliv dílčí pochybení či opomenutí v daňové evidenci automaticky nečiní celou daňovou evidenci nevěrohodnou, neprůkaznou nebo nesprávnou. Stěžovatel již však v kasační stížnosti nespojuje toto obecné východisko s nějakými konkrétními pochybeními daňových orgánů při hodnocení průkaznosti jeho daňové evidence. Prostý poukaz na to, že doložil evidenci zboží (sestavy majetku a zboží k 31. 12. 2011), sám o sobě nijak nevyvrací závěr daňových orgánů, že předložené sestavy trpěly takovými nedostatky, pro které nebylo možno

pokračování

daňovou evidenci stěžovatele považovat za průkaznou, věrohodnou a úplnou. K tomu podrobně viz části I., II. a IV. doplňujícího stanoviska, body 36 až 40 rozhodnutí žalovaného a body 12 a 13 rozsudku krajského soudu. Toto hodnocení přitom stěžovatel žádnou konkrétní argumentací nenapadl. Nejvyšší správní soud tudíž nemá prostor, aby příslušné závěry daňových orgánů, které převzal i krajský soud, jakkoliv přezkoumával.

[25] Kasační argumentace stěžovatele ve vztahu ke stanovení daně se stejně jako v žalobě omezuje zejména na rozporování hodnocení svědeckých výpovědí, které správci daně sloužily jako pomůcka pro kvalifikovaný odhad počtu zásilek zboží, jehož prodej stěžovatel nezahrnul do svých zdanitelných příjmů.

[26] Je třeba připomenout, že právo brojit proti správcem daně zvoleným pomůckám má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanoví (§ 98 a § 114 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Nápravy může dosáhnout pouze u jednoznačných excesů správce daně, neboť „nedostatečně spolehlivě stanovená daň“ není synonymem pro stanovení daně způsobem, který daňovému subjektu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Oprávnění zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je přitom nutné posuzovat velmi restriktivně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).

[27] Po posouzení věci uvedenou optikou Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledal, že by závěry správce daně ve vztahu k obsahu tzv. PPL zásilek byly jakkoliv excesivní. Správce daně stanovil dostatečně reprezentativní vzorek pro stanovení daňové povinnosti připadající na tuto část příjmů stěžovatele, přičemž do něj zahrnul pouze ty zásilky, k nimž buďto nebyly předloženy žádné doklady, nebo u nichž předložené doklady obsahovaly rozporné údaje, které nesouhlasily s dalšími zjištěními. Při zahrnutí zásilek správce daně zohlednil rovněž obsah svědeckých výpovědí a jejich přesvědčivost. Podstatné přitom je, že sám stěžovatel k zásilkám žádné reklamační doklady nepředložil a svědci připouštěli, že se zásilky netýkaly pouze reklamací, ale také nákupu zboží. Ve prospěch stěžovatele pak správce daně zohlednil průměrný počet reklamací. Nelze proto přistoupit na obecnou námitku stěžovatele, že správce daně ignoroval zjištěný skutkový stav.

[28] Na námitky, v nichž stěžovatel dovozuje nesprávné hodnocení výpovědi svědkyně R. K. a pominutí otázky váhy jednotlivých zásilek, kterou použil pro své výpočty správce daně, dostatečně odpověděl krajský soud v bodech 18 a 20 napadeného rozsudku. Stěžovatel přitom na argumentaci krajského soudu nijak nereaguje a pouze znovu reprodukuje svou žalobní námitku. Není úkolem Nejvyššího správního soudu

za stěžovatele domýšlet, proč má za to, že jsou závěry krajského soudu chybné, jestliže krajský soud podrobně rozvedl důvody, pro které nemělo nesprávné hodnocení výpovědi svědkyně vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného a rovněž vysvětlil, jak byla stanovena váha zásilek a že tato paradoxně odpovídá i jedinému údaji, který stěžovatel správci daně v této otázce poskytl. Tyto námitky proto nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Jsou tak nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovné vypořádání námitek krajským soudem, proti kterému původní argumentace stěžovatele nemůže obstát.

[29] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. května 2023

David Hipšr
předseda senátu