



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy 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, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 23. 2. 2022, č. j. 52 Af 33/2021-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2021, č. j. 10380/21/5200-10422-711473. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“), jímž byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, tak, že výši doměřené daně snížil na 267 521 Kč a výši penále snížil na 53 504 Kč.

[2] Stěžovatel v předmětném období podnikal především v oborech pojišťovací činnosti, pronájmu nemovitostí a prodeje hudebních nástrojů (tuto činnost prováděl jednak ve své provozovně, zároveň i formou komisioního prodeje prostřednictvím jiných prodejců). Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 byla původně zahájena dne 11. 4. 2017 společně s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 a daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2014 – 4. čtvrtletí 2015. Dne 19. 9. 2017 byla zahájena daňová kontrola rovněž na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2008-2012 a 2016 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1.–4. čtvrtletí 2016.

[3] V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatel nevedl evidenci majetku dle § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a nezjišťoval rozdíl mezi stavem skutečným a stavem zaevidovaným v daňové evidenci ve smyslu § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Některé prodané zboží stěžovatel ve skladové evidenci vůbec neevidoval, zároveň jiné položky v následujícím roce ve skladové evidenci chyběly, aniž by stěžovatel toto zboží ze skladové evidence odepsal a vyfakturoval. Správce daně zároveň zjistil, že stěžovatel vlastnil bankovní účty nenahlášené správci daně a příjmy na ně přijaté neevidoval v daňové evidenci, přestože šlo o příjmy za prodej hudebních nástrojů a za pronájem nemovitostí. Správce daně stěžovatele dvakrát vyzval k prokázání skutečností, stěžovatel však žádné další doklady nedoložil. K otázce nedostatečné daňové evidence navrhl stěžovatel vypracování znaleckého posudku, k otázce nenahlášených bankovních účtů stěžovatel poskytl pouze nijak nepodložené tvrzení, že jde o účet soukromý a příjmy na něm nejsou předmětem daňové evidence. Správce daně dospěl k závěru, že není schopen posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené a pořízení zboží deklarované stěžovatelem lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že stěžovatel nevyvrátil pochybnosti o povaze příjmů přijatých na nenahlášené účty a neevidovaných v daňové evidenci. Z tohoto důvodu doměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek.

[4] Dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009 byly zrušeny správcem daně podle § 113 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 – 2012 byly zrušeny žalovaným ze stejného důvodu.

[5] Žalobu proti rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 krajský soud zamítl; kasační stížnost proti zamítavému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2022, č. j. 2 Afs 297/2021-37. O kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta stěžovatelova žaloba ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 – 4. čtvrtletí 2016, vedené pod sp. zn. 10 Afs 123/2022, nebylo dosud rozhodnuto.

II. Řízení před krajským soudem

[6] Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného u krajského soudu žalobou, v níž předně namítal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť splnil veškeré své zákonné povinnosti. Stěžovatel tvrdil, že nebyl povinen provádět inventarizaci, kontroloval zboží na skladech a vedl si o tom evidenci v počítači. Inventurní soupis

pokračování

představoval nepovinnou evidenci, jeho nedostatečnosti tedy neměly být kladeny k tíži stěžovatele. Stěžovatel namítal, že oceňoval zásoby standardní účetní metodou formou váženého aritmetického průměru a pokusil se správci daně vyhovět doložením dalších dat získaných ve spolupráci s dodavatelem účetního softwaru. Podle stěžovatele nebyla splněna ani podmínka nemožnosti stanovit daň dokazováním, neboť předmětem daně byly i jiné druhy příjmů (z pojišťovací činnosti a z pronájmu), kde správce daně stanovil daň ve stejné výši, v jaké ji vykázal stěžovatel v daňovém přiznání. U těchto příjmů tedy jednoznačně nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. I v případě příjmů z prodeje hudebních nástrojů však dle stěžovatele bylo možné stanovit daň dokazováním, a to za pomoci stěžovatelem navrženého místního šetření a znaleckého posudku, jímž by se ověřilo, že zásoby byly těžko prodejné a nemohly být prodávány za pořizovací cenu.

[7] Podle stěžovatele byl výběr pomůcek účelový, tendenční a nedostatečně odůvodněný. Stěžovatel upozornil, že se jednalo o zboží staré, často rozbalené a opotřebené zkoušením. Meziroční úbytek skladových zásob pak tvoří kromě prodaného zboží rovněž zboží převedené do evidence drobného hmotného majetku, které stěžovatel využíval při svém podnikání v oblasti ozvučování hudebních produkcí, s čímž se žalovaný dostatečně nevypořádal, přestože příjmy z této činnosti byly velmi významné. Stěžovatel zopakoval, že šlo o staré a obtížně prodejné zboží, kde nelze realizovat obvyklou obchodní přírážku, a upozornil, že není jasné, na základě čeho žalovaný vybral příklady fakturovaného zboží (přičemž i z uvedených příkladů je zřejmé, že obchodní přírážka byla mnohdy nižší než 25 %, k čemuž se žalovaný nikterak nevyjádřil). Správce daně navíc nepřikládal vyšší váhu zboží vyšší ceny.

[8] Stěžovatel dále napadl výběr srovnatelných daňových subjektů, u nichž správce daně provedl místní šetření za účelem ověření obvyklé výše obchodní přírážky při prodeji hudebních nástrojů, v souvislosti s čímž obsáhle citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43. Stěžovatel zdůraznil, že prodával hudební nástroje specifickým způsobem (formou smluv o komisioním prodeji), který nelze srovnávat se standardním maloobchodním prodejem. Správce daně podle stěžovatele neuvedl dostatečně podrobné znaky srovnávaných daňových subjektů a tento nedostatek nenapravil ani žalovaný. Stěžovatel dále namítl nesrovnatelnost obchodní přírážky v letech, kdy probíhala místní šetření, s rokem 2013 a poukázal na některé okolnosti svědčící v jeho prospěch (např. nižší obchodní přírážka u některých druhů zboží či vyjádření o rychlém „morálním zastarávání“ elektronických zařízení). Podle stěžovatele měl správce daně pracovat pouze s částí sortimentu srovnatelných subjektů, která odpovídá zboží, na něž se zaměřoval stěžovatel.

[9] Krajský soud s odkazem na § 92 daňového řádu a judikaturu Nejvyššího správního soudu poznamenal, že je to daňový subjekt, kdo je povinen veškerá svá tvrzení prokázat. K tomu má sloužit především účetnictví a jiné povinné záznamy. Správce daně nemá povinnost prokázat, že tyto záznamy jsou v rozporu se skutečností, ale pouze dostatečně vážné a důvodné pochyby, které činí doklady daňového subjektu nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad svých evidencí a dokladů se skutečností, příp. aby ve světle pochybností správce daně svá původní tvrzení korigoval. Krajský soud zdůraznil rovněž důležitost obezřetnosti v obchodních vztazích a podotkl, že správce daně nemá povinnost poučovat daňový subjekt o tom, kterými konkrétními důkazními

prostředky má svá tvrzení prokázat. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správce daně podle krajského soudu není povinen opakovaně vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud již předložené důkazní prostředky shledal nedostatečnými. Důsledkem neunesení důkazního břemene pak může být stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu.

[10] Dále krajský soud shrnul některé okolnosti projednávané věci a upozornil, že žalobní argumentace se zhusta kryje s argumentací odvolací, která byla již napadeným rozhodnutím podrobně vypořádána. Krajský soud vyjádřil svůj souhlas se závěry žalovaného, přičemž upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, dle níž není smyslem soudního přezkumu znovu podrobně opakovat tutéž argumentaci a postačuje odkázat na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[11] K otázce přechodu na pomůcky krajský soud odkázal na § 7b zákona o daních z příjmů a vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Z těchto ustanovení krajský soud dovodil, že daňová evidence musí obsahovat údaje o zásobách, přičemž je na daňovém subjektu, aby zvolil průkaznou formu vedení této evidence. Tuto svou povinnost stěžovatel podle krajského soudu nedodržel, neboť z jím předložené evidence nebylo možno seznat, jaké zboží prodal, jaké bylo vyřazeno a zlikvidováno a jaké vyřazeno a nadále používáno k podnikání stěžovatele. Krajský soud zdůraznil, že pouze *„řádně vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním“*, v opačném případě jde o stav důkazní nouze, který vede ke stanovení daně podle pomůcek. Správcem daně použité pomůcky byly dle krajského soudu dostatečně spolehlivé, neboť správce daně použil nezpochybněné důkazní prostředky a zároveň srovnal zjištěné údaje s obdobnými případy jiných daňových subjektů, byla tedy splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

[12] Ve věci výběru pomůcek krajský soud zdůraznil, že daňový subjekt není oprávněn účastnit se výběru pomůcek, může pouze namítat neadekvátní výši daně v případech, kdy správce daně při volbě pomůcek hrubě vybočí z mezí správního uvážení. Takovou vadu v postupu žalovaného však krajský soud neshledal. Krajský soud připomněl, že základními pomůckami byly doklady samotného stěžovatele, srovnání s jinými daňovými subjekty provedl správce daně toliko podpůrně, aby ověřil, že zjištěná výše obchodní přírážky není nepřiměřená. Krajský soud upozornil, že případné námitky proti dani stanovené podle pomůcek musí směřovat proti celkovému výsledku takového odhadu a zároveň musí být podepřeny odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně nedostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek tudíž leželo na stěžovateli, který měl prokázat, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, jež mu měla být, byť odhadem, stanovena.

[13] Závěrem krajský soud podotkl, že daňový subjekt nemůže unést své důkazní břemeno vznesením požadavků na správce daně, resp. žalovaného. Místní šetření, jež mělo nahradit nedostatečnou inventurní činnost stěžovatele, by tak jako tak nebylo způsobilé prokázat stav zásob k jakémukoli datu v minulosti; znalecký posudek mohl zadat a doložit stěžovatel sám, zamýšlel-li jím prokázat svá tvrzení (není navíc zřejmé, z jakých dat by měl znalec vycházet, když stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly snížení prodejní ceny v důsledku stáří či opotřebení zboží). Jelikož se krajský

pokračování

soud neztotožnil s žádnou z žalobních námitek a v řízení nevyšly najevo ani vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž podstatou je především nesouhlas s postupem správce daně a žalovaného, formulovaný již v průběhu daňové kontroly, odvolacího řízení a řízení před krajským soudem. Stěžovatel namítal účelovost hodnocení důkazních prostředků, kdy správce daně zpochybnil předložené důkazní prostředky i v případě zdaňovacích období 2008-2009, ovšem ve zprávě o daňové kontrole za rok 2015 (pravděpodobně myšlen rok 2013) uvedl, že v předložené evidenci za rok 2009 nesrovnalosti nenalezl a použil údaje tohoto zdaňovacího období jako pomůcku. K tomu stěžovatel citoval příslušný odstavec z výsledku kontrolního zjištění ve věci zdaňovacího období roku 2009 a zároveň bod 63 rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel dále rozporoval neprovedení navržených důkazů (místního šetření a znaleckého posudku).

[15] Stěžovatel uznal, že jeho povinností bylo vést evidenci majetku dle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, ovšem způsob této evidence byl jeho volbou, když povinnost zpracovat inventuru mají pouze subjekty, které vedou účetnictví. Z jím předložených inventurních soupisů pak podle stěžovatele bylo možné jednoznačně zjistit skutečný stav zásob, jehož ověření stěžovatel prováděl ve spolupráci s majiteli prodejen, v nichž bylo zboží v komisi. Tvrzení správce daně o podstatných rozporech v evidencích stěžovatele podle něj není podloženo obsahem spisu a krajský soud se s ním neměl ztotožnit. Krajský soud se dle stěžovatele rovněž nijak nevypořádal s námitkou, že pokles skladové evidence byl způsoben převodem části zboží do evidence drobného hmotného majetku využívaného pro ozvučování hudebních produkcí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, stěžovatel dovodil, že prokázal svá tvrzení s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Dílčí nepřesnosti evidence podle něj neopravňovaly správce daně ke stanovení daně podle pomůcek.

[16] Podle stěžovatele krajský soud pochybil, když bez dalšího převzal tvrzení a argumentaci žalovaného a uzavřel, že „v daném případě tomu tak nepochybně bylo, když oba správní orgány dospěly [ke shodnému] závěru“. Pouhý odkaz na tvrzení správního orgánu bez jeho přezkoumání vede dle stěžovatele k popření funkce správního soudnictví a tento přístup je třeba jednoznačně odmítnout. Obdobného pochybení se měl krajský soud dopustit i v případě přijetí výše obchodní přírážky určené žalovaným, k čemuž stěžovatel citoval body 28 a 31 napadeného rozsudku a výsledek kontrolního zjištění ve věci zdaňovacího období roku 2013, který je dle stěžovatele v přímém rozporu s tvrzením správce daně obsaženém ve výsledku kontrolního zjištění ve věci zdaňovacího období roku 2009. Z toho, že krajský soud se rozporem blíže nezabýval, pak stěžovatel dovozoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[17] Stěžovatel dále upozornil, že platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008-2009 byly zrušeny, neboť byly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně, předchozí závěry správce daně, z nichž čerpá i v této věci, tedy nebyly nikterak ověřeny. Ve výsledku kontrolního zjištění za tato zdaňovací období navíc správce daně konstatoval, že obchodní přírážka za rok 2008 činila 9,8 %, za rok 2009 -1,6 % a za rok 2010 -20,3 %. Následně však správce daně stanovil obchodní přírážku na 25 %. Tato

obchodní přírážka tedy nevyplývala z údajů stěžovatele, ale byla stanovena správcem daně a v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně nebyla nikterak přezkoumána. Podle stěžovatele tak stanovení obchodní přírážky nemá oporu ve spisu a rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, když tento závěr žalovaného převzal.

[18] Dále stěžovatel zopakoval odlišnosti komisního prodeje oproti běžnému prodeji hudebních nástrojů, pro něž nelze za „srovnatelné“ považovat daňové subjekty prodávající hudební nástroje ve vlastní prodejně. Správce daně podle něj rovněž nevzal v úvahu ekonomickou krizi let 2008-2010, obchodní přírážka v této době tedy není srovnatelná s obchodní přírážkou v roce 2013, neboť ceny je nutno porovnávat vždy v určitém místě a čase.

[19] Závěrem stěžovatel připustil, že není nutno reagovat na každou jednotlivou námitku a postačuje proti ní postavit vlastní ucelený argumentační systém, krajský soud však nesmí rezignovat na jakékoli vlastní posouzení předkládaných námitek.

[20] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s názorem krajského soudu, že nebylo nezbytně nutné, aby každou skutečnost „převyprávěl“ vlastními slovy. Stěžovatel navíc v rámci žalobních námitek uváděl pouze své ničím nepodložené pochybnosti. Žalovaný zdůraznil, že neměl povinnost vyhovět všem důkazním návrhům, a že řádně odůvodnil, proč nepřistoupil ani k místnímu šetření, ani k zadání znaleckého posudku a považoval za postačující pomůcky, které měl k dispozici (údaje samotného stěžovatele), jež si ověřil rovněž místním šetřením u jiných daňových subjektů (srovnatelných z hlediska sortimentu, lokality i dosahovaného ročního obratu a plátcovství daně z přidané hodnoty).

[21] K otázce přechodu na pomůcky žalovaný zdůraznil, že stěžovatel nesplnil svou povinnost vést průkaznou evidenci zásob a nebylo tedy možné ověřit, zda veškeré výdaje deklarované stěžovatelem lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel sice předložil inventurní soupis k 31. 12. 2014, ovšem bez řádně vedené evidence zásob a bez provedení porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním není možné považovat předložené evidence za průkazné. Stěžovatel neprokázal svá tvrzení ani žádným jiným způsobem, nebylo tedy možné stanovit daň dokazováním. Správce daně sice nebyl schopen najít srovnatelný daňový subjekt, který by se věnoval stejným činnostem jako stěžovatel, bylo však možné využít jako pomůcky nezpochybněné důkazní prostředky a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní podle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu.

[22] Možnost napadení výběru konkrétních pomůcek je podle žalovaného nutno vykládat značně restriktivně, neboť ke stanovení daně podle pomůcek došlo v důsledku nesplnění povinností stěžovatelem. Stěžovatel neměl právo účastnit se výběru pomůcek, ani navrhnout konkrétní pomůcky, ale mohl pouze namítnout neadekvátní výši celkové daně stanovené podle pomůcek, což stěžovatel podle žalovaného nečiní. Žalovaný opětovně odkázal na provedená místní šetření, z nichž vyplynulo, že průměrná obchodní přírážka se pohybovala v rozmezí 30-40 %, obchodní přírážka 25 % je tedy pod hranicí obchodní přírážky srovnatelných daňových subjektů. Takováto obchodní přírážka se nevymykala ani obchodní přírážce uplatňované stěžovatelem v jednotlivých případech zjištěných z daňových dokladů o nákupu a prodeji konkrétního zboží.

pokračování

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Z jednotlivých kasačních námitek se Nejvyšší správní soud vyjádří v první řadě k námitce nepřezkoumatelnosti, jež by představovala tak závažnou vadu, že by bylo nutno zabývat se jí i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Otázkou nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát zabýval. Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jsou-li rozhodné důvody opřeny o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS) nebo pokud je zcela opomenuta některá z námitek účastníka řízení – zpravidla odvolatele nebo žalobce (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).

[26] Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost pak lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost je však třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem – jedná se o jednu z nejzávažnějších vad rozhodnutí, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud či správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč považoval námitky žalobce či odvolatele za nedůvodné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[27] Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku hned z několika důvodů: nevypořádání námitek ohledně převodu části zboží do majetku stěžovatele, rozporu mezi výsledkem kontrolního zjištění ve věci zdaňovacího období roku 2009 a roku 2013 a údajného nepodložení závěru o přiměřenosti obchodní přírážky. Co se týká prvního z problémů, tedy převodu části zboží do drobného hmotného majetku stěžovatele, lze připomenout, že tuto námitku již stěžovatel uplatnil mimo jiné v reakci na seznámení s kontrolním zjištěním (správce daně se jí zabýval na str. 36-37 zprávy o daňové kontrole, kde mimo jiné upozornil, že takovýto převod je v rozporu s dříve předloženými doklady, mimo jiné s evidencí drobného hmotného majetku a inventurními soupisy nejen za rok 2013, ale i za roky následující). Stejně tak byla tato námitka předmětem odvolacího řízení, kde ji žalovaný vypořádal v bodě 74 rozhodnutí o odvolání: stěžovatel přišel s tvrzením o převodu části majetku (rozporným s dosavadním dokazováním) až v situaci, kdy byl

seznámen mimo jiné s konstrukcí pomůcek. Žalovaný upozornil taktéž na zřejmý nepoměr hodnoty údajně převedeného zboží (824 095 Kč) k příjmům z činnosti ozvučení hudebních produkcí (4 479,20 Kč). Krajský soud se pak touto námitkou zabýval pouze stručně, když v bodě 27 napadeného rozsudku uvedl, že „z předložené evidence nebylo možno seznat, jaké zboží žalobce prodal, jaké bylo vyřazeno a zlikvidováno a jaké vyřazeno a nadále používáno k ozvučení a osvětlení akcí a hudební produkce“. Vzhledem k tomu, že šlo o jednu z opakujících se námitek, kde stěžovatel nikterak nerefletoval její vypořádání správcem daně i žalovaným, pouhá strohost argumentace krajského soudu nemůže představovat důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[28] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zároveň upozorňuje, že záporná obchodní přírážka (-58,64 %), jíž se stěžovatel pokusil vysvětlit výše odkazovaným převodem zboží do majetku, zdaleka nepředstavovala jedinou nesrovnalost, kterou žalovaný stěžovateli vytýkal: některé jím prodané zboží nebylo vůbec evidováno ve skladové evidenci a především přijímal na soukromý účet nenahlášený správci daně za hudební nástroje platby, které nebyly v daňové evidenci vůbec evidovány (bod 40 rozhodnutí žalovaného). Tyto závažné pochybnosti (jež podle Nejvyššího správního soudu rozhodně nelze považovat, za „*dílčí nepodstatné skutečnosti*“, jak jsou nazývány v kasační stížnosti) však stěžovatel nikterak nerozporoval. Vzhledem k tomu, že tato závažná pochybení, na něž byl správcem daně opakovaně upozorňován (ve dvou výzvách v průběhu daňové kontroly, ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole) se stěžovatel nepokusil ani vysvětlit (či dokonce prokázat validitu takového vysvětlení), v rozhodnutí o odvolání i následném rozsudku není těmto okolnostem věnován podstatný prostor. To ovšem neznamená, že by ve skutečnosti nešlo o zásadní nesrovnalosti, které již samy o sobě zatemňují hospodaření stěžovatele takovým způsobem, že nebylo možné správnost jeho daňové evidence ověřit a bylo tudíž nutno přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

[29] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku má dle stěžovatele spočívat rovněž v tom, že se krajský soud nikterak nevyjádřil k rozporu mezi výsledkem kontrolního zjištění za roky 2008-2010 (kde jsou konstatovány nesrovnalosti ve skladové evidenci) a žalobou napadeným rozhodnutím (dle něhož v inventurních soupisech za roky 2008-2010 zásadní nesrovnalosti zjištěny nebyly). Touto námitkou se však krajský soud ani zabývat nemohl, neboť v žalobě nebyla (ani implicitně), obsažena. Totéž platí o námitce absence podkladů pro stanovení 25 % obchodní přírážky, když podle výsledku kontrolního zjištění za roky 2008, 2009 a 2010 byla zjištěna obchodní přírážka pouze 9,8 %, -1,6 %, resp. -20,3 % – ani tuto námitku stěžovatel v žalobě vůbec neuplatnil.

[30] Vzhledem k argumentaci stěžovatele však Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nad rámec nutného odůvodnění upozornit, že stěžovatel velmi tendenčně vytrhává z kontextu jednotlivá tvrzení a dílčí hodnoty, aniž by vzal v úvahu celkové odůvodnění úvah správce daně i žalovaného a jimi provedené výpočty. Předně je nutno upozornit, že správce daně formuloval své pochybnosti ohledně správnosti daňové evidence ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích (2008-2016). V některých z nich se pochybnosti týkaly i skladových evidencí (jediné předložené doklady skladové evidence byly inventurní soupisy, za zdaňovací období 2011-2012 stěžovatel nepředložil dokonce ani ty; ve zdaňovacích obdobích 2013-2016 vykazovaly tyto doklady značné nesrovnalosti). V letech 2009 a 2010 byly ve skladové evidenci taktéž zjištěny nedostatky (např. absentující skladové karty, příjemky a výdejky a doklady o zjištění skutečného stavu zásob ve smyslu § 7b odst. 4

pokračování

zákona o daních z příjmů), ty se ovšem netýkaly inventurních soupisů jako takových. Obchodní přírážka 9,8 %, -1,6 % a -20,3 % byla vypočtena z uskutečněných obchodních případů vedených v daňové evidenci stěžovatele (obdobně jako obchodní přírážka ve výši -58,64 % za zdaňovací období roku 2013), naopak obchodní přírážka ve výši 25 % vychází z údajů v inventurních soupisech (navýšení sumy sloupce „Prodejní celkem“ oproti sumě sloupce „Nákupní celkem“). Nešlo tedy o údaj správcem daně arbitrárně stanovený a následně v důsledku prekluze nikterak nerevidovaný, ale o údaj vypočtený z podkladů předložených samotným stěžovatelem (jež jsou obsaženy ve spisu).

[31] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud chybně převzal argumentaci žalovaného s odkazem na pouhou skutečnost, že žalovaný i správce daně dospěli k témuž závěru. Stěžovatelem citovaná formulace však v napadeném rozsudku není vůbec obsažena – ve skutečnosti jde o citaci z rozsudku krajského soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 37/2021-40, který se týkal jiného zdaňovacího období (roku 2015). Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2022, č. j. 2 Afs 297/2021-37.

[32] Obecně lze k otázce převzetí argumentace žalovaného konstatovat, že krajský soud v napadeném rozsudku vystavěl vlastní ucelený argumentační systém: představil relevantní zákonnou úpravu, jíž následně rozvedl shrnutím závěrů judikatury k dané problematice, následně rekapituloval zjištěný skutkový stav, který pod předestřené normy v souladu se zmíněnou judikaturou podřadil. Krajský soud přitom odkázal rovněž na judikaturu zabývající se možným převzetím názoru správního orgánu, s nímž se krajský soud ztotožňuje, a sám vypíchl podstatné okolnosti, jež dle jeho názoru závěr žalovaného podpořily. Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně upozornil, funkcí soudního přezkumu není stále dokola podrobně uvádět jednou již vyřčené – nedává rozumný smysl, aby soud již učiněné závěry znovu opakoval (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20). Krajský soud tedy ani v projednávané věci nepochybil, když v situaci, kdy stěžovatel v některých žalobních bodech v zásadě beze změny opakoval svou odvolací argumentaci, aniž by jakkoli reflektoval její vypořádání žalovaným, přistoupil k pouhému odkazu na odůvodnění žalovaného.

[33] K namítanému neprovedení důkazů Nejvyšší správní soud v duchu výše shrnuté judikatury odkazuje na napadený rozsudek krajského soudu, který v bodě 33 podrobně vysvětlil, z jakých důvodů se nemůže daňový subjekt dovolávat aktivity správce daně, jejímž účelem by bylo napravit důkazní nouzi na straně daňového subjektu. Ani zde stěžovatel nereaguje na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, jenž jeho námitku vypořádal, ale opakuje svou předchozí argumentaci specifikující, co zamýšlel místním šetřením a znaleckým posudkem prokázat. Obdobně lze odkázat na napadený rozsudek (bod 27) v otázce povinnosti daňových subjektů vést evidenci zásob dle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 7b odst. 2 téhož zákona a vyhláškou č. 500/2002 Sb. Ani tyto úvahy krajského soudu stěžovatel nikterak nenapadl, pouze sdělil své ničím nepodložené tvrzení, že způsob vedení evidence byl na něm a neměl povinnost zpracovat inventuru.

[34] Co se pak týká stěžovatelova odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, podle něhož stačí prokázat tvrzení s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, pak i tato argumentace byla formulována již

v odvolacím řízení a vypořádána v bodě 71 rozhodnutí o odvolání a následně obecně v bodech 19-24 a konkrétně ještě v závěru bodu 27 napadeného rozsudku, kde krajský soud zdůraznil, že pokud je účetnictví vedeno s vážnými mezerami, jde o stav důkazní nouze, který může vést ke stanovení daně podle pomůcek.

[35] Nejvyšší správní soud k této problematice pouze podotýká, že stěžovatelem opakovaně odkazovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37 hovoří o dokazování na úrovni prokázání souladu účetních dokladů se skutečností (což jistě nelze docílit s absolutní jistotou). Naopak v případě stěžovatele jde o absenci dokladů jako takových, resp. takové zásadní nesrovnalosti předložené daňové evidenci, kvůli nimž ani není myslitelné srovnávat údaje zaznamenané stěžovatelem se skutečností, či dokonce hovořit o důkazním standardu při takovém srovnávání. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, č. 1223/2007 Sb. NSS (na který odkázal rovněž krajský soud): *„Řádně vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním. Jestliže však není vedeno vůbec nebo s vážnými mezerami, přichází při důkazní nouzi za současné nemožnosti stanovit daň dokazováním v úvahu právě postup podle § 31 odst. 5 [zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků].“* (pozn. odkazované ustanovení obsahovalo před účinností daňového řádu úpravu stanovení daně podle pomůcek). Závěry formulované v tomto rozsudku lze nepochybně vztáhnout nejen na účetnictví, ale i na daňovou evidenci vedenou podle § 7b zákona o daních z příjmů.

[36] Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud se neztotožnil s žádou z námitek stěžovatele směřujících proti závěru krajského soudu, že v projednávané věci byly naplněny podmínky přechodu na pomůcky dle § 98 odst. 1 daňového řádu.

[37] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal rovněž nesprávný výběr pomůcek. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový subjekt může námitkami brojícími proti výběru konkrétních pomůcek dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při jejich použití (např. rozsudky NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, nebo 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 (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 netvrdil.

[38] Námitky stěžovatele směřující proti výběru srovnatelných daňových subjektů byly v dosavadním průběhu správního a soudního řízení opakovaně vypořádány: žalovaný (v bodě 79 rozhodnutí o odvolání) i krajský soud (v bodě 30 napadeného rozsudku) upozornili stěžovatele na jeho omezené procesní možnosti v případě stanovení daně podle pomůcek, žalovaný (bod 78), i krajský soud (bod 31) rovněž připomněli, že pomůckou, z níž správce daně vycházel, byly doklady předložené samotným stěžovatelem. Místní šetření u srovnatelných daňových subjektů sloužilo pouze k ověření přiměřenosti takto stanovené obchodní přírážky, tedy k ověření, že obchodní přírážka nebyla správcem daně stanovena ve zjevně excesivní výši. Stěžovatel byl seznámen s anonymizovanou verzí jednotlivých protokolů o místních šetřeních, avšak namítá pouze drobné odlišnosti svého podnikání (které správce daně ani žalovaný nikterak nevyvraceli – naopak připustili, že nebyli schopni vyhledat dostatečně srovnatelný daňový subjekt) a některé dílčí faktory vypovídající ve prospěch nižší obchodní přírážky v jeho případě (*„morální zastarávání“* některých výrobků, odlišnosti v sortimentu). Ani v kasační stížnosti tak stěžovatel netvrdí a neprokazuje žádné

pokračování

významné odlišnosti, které by mohly vést k závěru o hrubém překročení mezi správního uvážení. Sám stěžovatel dokonce odkázal na ekonomickou krizi v letech 2008-2010 (a z ní plynoucí nepřesnost srovnání s rokem 2013), ovšem tato okolnost svědčí spíše ve prospěch závěru, že v roce 2013 byla obchodní přírážka pravděpodobně vyšší než v „krizových“ letech.

[39] V otázce časových odlišností posuzovaného zdaňovacího období a období, kdy byla provedena místní šetření u srovnatelných daňových subjektů, je vzhledem k opakování této námitky možno odkázat na argumentaci žalovaného obsaženou v bodě 76 rozhodnutí o odvolání: „*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.*“ Ani v tomto případě stěžovatel závěry žalovaného nikterak nereflektoval či nenapadl a svá tvrzení ohledně odlišné obchodní přírážky v jednotlivých letech nijak nedoložil. S touto kasační námitkou se tedy Nejvyšší správní soud taktéž neztotožnil.

V. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. června 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu