



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: **D. K.**, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2022, č. j. 31 Af 28/2020-70,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti v záhlaví uvedenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2020, č. j. 19749/20/5300-21443-711428.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil tyto dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (DPH) ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1929753/17/2714-50524-607664, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016 ve výši 110 982 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 178 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1929789/17/2714-50524-607644, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací

období 2. čtvrtletí roku 2016 ve výši 108 349 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 669 Kč,

- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1929794/17/2714-50524-607644, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 ve výši 144 217 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 843 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1929800/17/2714-50524-607644, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2016 ve výši 198 799 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 759 Kč,

[3] Stěžovatel provozoval ve dvou provozovnách maloobchod (a v malé míře i velkoobchod) s dekoračním zbožím, potravinami, nábytkem, osvětlením, sklem, porcelánem, dárkovými a dalšími předměty. Dodatečné platební výměry vydal správce daně na základě daňové kontroly, při které zpochybnil stěžovatelem přiznaná přijatá zdanitelná plnění související s provozem jeho vozidla a uskutečněná zdanitelná plnění (prodej dárkového a dalšího zboží), v důsledku čehož přistoupil k dodatečnému vyměření daně za použití pomůcek.

[4] Pokud jde o přijatá zdanitelná plnění související s provozem vozidla, stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně za přijatá plnění (opravy vozidla, pohonné hmoty apod.), ačkoliv nevedl průkaznou evidenci jízd vozidla, což správce daně dovodil z následujících skutečností: stav tachometru v době oprav vozidla neodpovídal vzdálenosti ujeté podle knihy jízd, některé jízdy proběhly za účelem dovozu zboží, jehož dopravu zajišťoval dodavatel, a stěžovatel uplatnil jako přijatá zdanitelná plnění i přinejmenším tři výměny pneumatik a vyvážení, k nimž došlo během jednoho týdne (dvě z těchto výměn se netýkaly vozidla, ke kterému se kniha jízd vztahovala). Vzhledem ke zpochybnění knihy jízd a nemožnosti stanovení výše daně dokazováním správce daně přistoupil k použití pomůcek. Nezpochybnil, že stěžovatel vozidlo užíval k ekonomické činnosti a při stanovení poměru mezi náklady využitými k ekonomické činnosti a náklady využitými za jiným účelem vycházel z § 24 odst. 2 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a za přijatá zdanitelná plnění tedy považoval 80 % ze stěžovatelem uvedených přijatých plnění.

[5] Co se týče uskutečněných zdanitelných plnění, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel nevedl evidenci zásob umožňující ověřit skutečný stav zásob na skladě, stěžovatel ostatně ani fyzickou kontrolu zboží neprokával. Stejně tak předložené podklady, které měly evidenci zásob nahradit, neumožňovaly sledování pohybu zboží (nákupy a prodeje v průběhu roku). Správce daně nepřehlédl, že ačkoliv stěžovatel nevytvářel za předchozí roky žádné významnější zisky, stav jeho zásob se meziročně pravidelně výrazně zvyšoval. Podklady obsahující výpočet hodnoty zboží na skladě ke konci roku metodou „kontroly korunou“ navíc počítaly s 30% obchodní přírážkou z prodaného zboží; takovou výši obchodní přírážky však stěžovatel neprokával a správce daně její výši zpochybnil, neboť průměrnou výši přírážky z prodeje zboží přes e-shop stěžovatele v roce 2016 vypočetl na 39,6 %, průměrnou přírážku při prodeji v kamenných obchodech stěžovatele v roce 2017 pak správce daně vypočetl na 56,95 % (podle soupisu cen zboží, který poskytl stěžovatel), resp. 76,52 % (podle cen zboží zjištěných při místním šetření). Správce daně tak vzhledem k neprůkaznosti evidence a nemožnosti stanovení daně dokazování přistoupil k použití

pokračování

pomůcek. Vyšel z nezpochybněného tvrzení stěžovatele o množství porízeného zboží (tj. zboží za 5 879 801 Kč), jehož zpeněžení vypočetl podle obchodní přírážky zjištěné ve stěžovatelově e-shopu v roce 2016 (tj. 39,6 %). Podle pomůcek tedy stěžovatel za rok 2016 prodal zboží za 8 228 028,30 Kč. Od této částky správce daně odečetl stěžovatelem uváděnou výši ztratného (0,05 % z tržeb) a následně z částky určil výši DPH, kterou rozdělil do jednotlivých zdaňovacích období ve stejném poměru, jako to učinil stěžovatel ve svých evidencích pro daňové účely.

[6] Žalovaný coby odvolací orgán následně dospěl k obdobným závěrům jako správce daně, pročež odvolání stěžovatele zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Řízení před krajským soudem

[7] Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[8] Krajský soud konstatoval, že bylo na stěžovateli, aby v souladu s § 100 odst. 1 a odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), vedl evidenci, z níž by bylo možno zjistit stav zásob i v průběhu zdaňovacího období. Takovou evidenci nevedl, a bylo tedy na něm, aby předložil důkazy, které by evidenci *de facto* nahradily, což však neučinil. Podle předložených dokladů stěžovatel nemohl ověřit skutečný stav zásob ke dni 31. 12. 2016 a ke dni 31. 12. 2015. Současně správce daně nemohl ověřit výši obchodní přírážky za rok 2016, neboť k tomu stěžovatel nepředložil žádné podklady. Nebylo možno ověřit, zda porízené zboží stěžovatel zaevidoval v uskutečněných zdanitelných plněních a příjmech, pohledávkách nebo v konečném stavu zásob, případně s jakou obchodní přírážkou či slevou bylo zboží prodáno. Správce daně tedy prokázal, že ve vztahu ke stěžovatelovým tvrzením existují vážné pochybnosti.

[9] Krajský soud zdůraznil, že správce daně nepožadoval, aby stěžovatel prokázal, že nepoužíval jinou než 30% obchodní přírážku, jak stěžovatel tvrdil v žalobě. Správce daně naopak požadoval, aby stěžovatel dostal své povinnosti prokázat své tvrzení, že obchodoval jen s obchodní přírážkou 30 %. Správce daně dokázal ověřit obchodní přírážku pouze u některých prodejů přes e-shop, přičemž obchodní přírážka se pohybovala v rozmezí 20 až 70 % a průměrná přírážka činila 39,6 %. Správce daně též zjistil, že se obchodní přírážka obchodů provedených v roce 2017 pohybovala v rozmezí 41 až 120 %.

[10] Stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil písemnosti nazvané „Stav zásob k 31. 12. 2015“ a „Stav zásob k 31. 12. 2016“; tyto písemnosti obsahovaly výpočet konečného stavu zásob za uvedené roky, přičemž při výpočtu stěžovatel vycházel z obchodní přírážky ve výši 30 %. Předloženy též byly položkové inventury zásob za rok 2015 a 2016 vedené v nákupních cenách. Z těchto podkladů však nevyplývá oběh zboží v průběhu zdaňovacích období a ani z nich nevyplývalo, že by došlo k ověření, zda vykázaný stav zásob odpovídá stavu faktickému. Důkazní prostředky ani neodpovídaly tvrzení stěžovatele o provedení tzv. kontroly korunou, neboť jejím výchozím principem je vedení evidence v prodejních cenách zároveň s evidencí v pořizovacích cenách.

[11] Pokud jde o knihu jízd, krajský soud považoval za podstatné, že její hodnověrnost správce daně zpochybnil svým zjištěním, že údaj na tachometru vozidla neodpovídal údají o ujeté vzdálenosti uvedené v knize jízd.

[12] Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky, které by podaly úplný obraz o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, a daň tedy nebylo možno stanovit dokazováním.

[13] Správce daně podle krajského soudu stanovil daň pomůckami spolehlivě. Stěžovatel brojil proti tomu, že správce daně počítal s „prodáním“ veškerých zásob a nezohlednil potřebu předzásobení nové provozovny od 2. 1. 2017 a vycházel z cen z roku 2017, nikoliv z kontrolovaného období. Neprokázal však, že je pomůckami stanovená daň v hrubém nepoměru k té, jaká mu měla být stanovena. Krajský soud souhlasil s postupem správce daně, který při volbě pomůcek vycházel ze zjištění učiněných přímo u stěžovatele, aniž by hledal srovnatelný subjekt, neboť tak se stanovená daň nejpravděpodobněji blíží realitě. Krajský soud rovněž uvedl, že volba pomůcek je pouze na správcí daně, stěžovatel do této volby nemůže zasahovat. Ani pokud jde o „prodej“ veškerých zásob, stěžovatel neuvedl konkrétní tvrzení, proč by měl takový postup vést k hrubě nepřiměřené výši stanovené daně. Nic konkrétního z žaloby nevyplývalo ani k rozdělení zásob mezi jednotlivé provozovny, případně k předzásobení nové provozovny.

[14] Stěžovatel dále tvrdil, že je nutno chránit jeho legitimní očekávání vycházející z daňové kontroly zdaňovacího období roku 2013 – podle krajského soudu však z není ze zprávy o daňové kontrole zdaňovacího období roku 2013 patrné, zda správce daně posuzoval i evidenci zásob a výši obchodní přírážky, kontroly za zdaňovací období roku 2013 a 2016 tedy nelze považovat za skutkově a právně shodné případy, a stěžovateli tedy žádné legitimní očekávání nevzniklo.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Podle stěžovatele nebyly naplněny podmínky ke stanovení daně za použití pomůcek. Daňová evidence byla vedena v souladu s právními předpisy a byla průkazná. Stěžovatel k výzvě správce daně prokázal, že dostatečným způsobem vedl daňovou evidenci, a ověřil, že odpovídá faktickému stavu. Stěžovatel předložil evidenci HIM a DHIM i s odpisovými kartami HIM a správce daně je ani nerozporoval. Předloženy byly soupisy položkových inventur k 31. 12. 2015 a k 31. 12. 2016, z nichž je prokazatelný stav zásob v nákupních cenách k poslednímu dni zdaňovacího období, tedy zároveň i jejich převod do následujícího období. Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že z právních předpisů vyplývá povinnost vést evidenci majetkových složek (i zásob). Stěžovatel nebyl účetní jednotkou, nebyl tedy povinen se řídit právními předpisy upravujícími účetnictví. Daňové předpisy přitom neupravují, jakým způsobem má být evidence vedena; bylo tedy na stěžovateli, aby se rozhodl, jak bude své zásoby v průběhu zdaňovacího období evidovat. Stěžovatel nevedl položkovou evidenci ve smyslu výdejků a příjmů na skladových kartách, jelikož mu to zákon neukládá. Vedl pouze evidenci denních tržeb za pomoci elektronických pokladen,

pokračování

nemusel vést evidenci položkového prodeje. Stěžovatel provedl k 31. 12. 2016 kontrolu korunou a skutečný stav zásob ověřil.

[17] Závěr správce daně, že stěžovatel nepoužíval pevnou obchodní přírážku 30 %, považoval stěžovatel za spekulativní a ničím nepodložený. Za nesprávné považoval, že měl prokazovat, že v kamenném obchodě nepoužíval jinou než tvrzenou obchodní přírážku. Takový přístup je v rozporu s negativní teorií důkazní, podle které nelze prokazovat negativní skutečnosti. Bylo naopak na správci daně, aby prokázal, že stěžovatel v kontrolovaném období používal v kamenném obchodě jinou obchodní přírážku než 30 %. Stejně tak nelze požadovat po stěžovateli, aby prokázal, že zaevidoval veškerá zdanitelná plnění, a tedy že nebyla žádná plnění, která by nezaevidoval. Ani skutečnost, že stěžovatel nepoužíval své vozidlo pro jiné než služební účely, nebylo možno prokázat. Byl to tedy naopak správce daně, kdo neprokázal, že je stěžovatelem vedená daňová evidence neprůkazná. Ze spisu nevyplývá jediná indicie svědčící o neprůkaznosti nebo nesprávnosti daňové evidence. Stěžovatel též vyjádřil názor, že byla v průběhu daňové kontroly porušována jeho práva, neboť probíhala místní šetření bez jeho přítomnosti a správce daně zjišťoval informace o dodávkách zboží od třetích osob, a tedy ve skutečnosti prováděl zastřené výslechy svědků bez účasti stěžovatele.

[18] Ani pochybnosti ohledně výše obchodní přírážky založené na základě zjištění z roku 2017 podle stěžovatele nebyly relevantní. V roce 2017 se totiž stěžovatel řídil odlišnou cenovou politikou. Použití pomůcek správce daně dále opíral o zjištění týkající se osobních vkladů stěžovatele do podnikání navzdory tomu, že v předchozích letech hospodařil se ztrátou či velmi nízkými zisky. K vysvětlení a prokázání rozhodných skutečností ohledně těchto vkladů však stěžovatel nikdy nebyl vyzván. Pokud by byl vyzván, stěžovatel mohl jednoduše doložit, odkud jeho finance pocházely. Správce daně zpochybňoval daňovou evidenci i z důvodu, že stěžovatel nepředložil výpis ze svého běžného účtu vedeného v eurech, na němž docházelo k některým platbám souvisejícím s jeho podnikáním. Správce daně si však tento účet ověřil a nenalezl nic, co by poukazovalo na zatajování příjmů; dovozovat jakékoliv pochybnosti postačující k použití pomůcek tedy nebylo možné.

[19] Podle stěžovatele z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že podmínkou správného stanovení daně za použití pomůcek jsou informace o daňovém subjektu, jiných osobách i obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě. Správce daně se však srovnatelnými subjekty, trhem, dobou či lokalitou vůbec nezbylval. Daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě také proto, že byly pomůcky použity ve zřetelném rozporu s podnikatelskou realitou stěžovatele; vedly totiž ke zdanění všech zásob stěžovatele ke dni 31. 12. 2016, ačkoliv zásoby ve značné míře souvisely s nezbytným předzásobením nové provozovny stěžovatele (její otevření měl správce daně při použití pomůcek vyhodnotit jako výhodu stěžovatele ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu a zohlednit ji při stanovení daně). Správce daně tedy při výpočtu „prodal“ veškeré zásoby zboží pořízené v kontrolovaném roce bez ohledu na evidenci tržeb a nutnost předzásobení nové provozovny, a to s obchodní přírážkou, kterou správce daně vypočetl z prodejních cen platných v šestém a sedmém měsíci roku 2017, tedy mimo kontrolované období; ke změně cenové politiky přistoupil stěžovatel v důsledku zavedení elektronické evidence tržeb. Stěžovatel též kladl otázku, jak mohl správce daně spolehlivě stanovit daň pomocí údajů o zásobách v daňové evidenci, která je neprůkazná. Závěry správce daně o výši obchodní přírážky založené na prodejích uskutečněných přes e-shop jsou založeny na mylné domněnce, že takové prodeje musí nutně

mít nižší přírážku než prodeje v kamenném obchodě. Stěžovatel vysvětlil, že má s prodejem přes e-shop vyšší náklady kvůli čtrnáctidenní lhůtě pro odstoupení od smlouvy, nutnosti balení zboží pro expedici apod., což je důvodem vyšší obchodní přírážky při prodeji přes e-shop. Podle stěžovatele tedy na základě správcem daně zvolených pomůcek nebyla daň stanovena spolehlivě.

[20] Stěžovatel brojil rovněž proti závěru krajského soudu, že mu v důsledku daňové kontroly z roku 2013 nemohlo vzniknout žádné legitimní očekávání. Kontrola se totiž týkala DPH a jejím předmětem byla i daňová evidence, kterou stěžovatel vedl stejně, přičemž žádné významné pochybení neodhalila. Stěžovatel tvrdí, že neexistuje žádné racionální vysvětlení pro zcela odlišný postup správce daně v jednotlivých obdobích.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Dle jeho názoru stěžovatel neprokázal deklarované údaje, zatímco správce daně prokázal existenci vážných a důvodných pochybností, které činily stěžovatelem předložené evidence neprůkaznými. V důsledku porušení stěžovatelových povinností nebylo možno ověřit druh, množství ani hodnotu pořízeného zboží ani druh, množství či cenu zboží prodaného. Správce daně nepostupoval v rozporu s negativní teorií důkazní, neboť požadoval po stěžovateli, aby prokazoval jen ty skutečnosti, které sám tvrdil. Pokud jde o stěžovatelem učiněné vklady do podnikání, ty nebyly důvodem použití pomůcek, ale pouze okolností, ke které správce daně přihlédl v souladu se svou povinností přihlédnout ke všemu, co při správě daní vyjde najevo. Co se týče spolehlivosti stanovení daně, žalovaný připomněl, že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad a stěžovatel nemá právo jakkoliv participovat na výběru pomůcek. Otevření nové provozovny správce daně zohlednit nemusel, neboť ze stěžovatelem dodaných evidencí nevyplývalo, že by jakkoliv při evidenci rozlišoval mezi zbožím jednotlivých provozoven či bylo nějak možno určit, které zboží nebo kolik ho patří k nově otevřené provozovně. Naopak správce daně zohlednil, že stěžovatel v minulých letech hospodařil se ztrátou či minimálním ziskem, a přesto vykazoval výrazné meziroční nárůsty zásob. K ochraně legitimního očekávání žalovaný uvedl, že byl odlišný přístup kontrol v roce 2013 a 2106 odůvodněn jejich odlišným charakterem. Žádný subjekt nemá právo na neměnnou rozhodovací praxi.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] 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. 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 přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že podstatou posuzované věci jsou otázky a) naplnění podmínek pro použití pomůcek pro stanovení daně, b) dostatečné spolehlivosti stanovení daně a c) legitimního očekávání údajně založeného daňovou kontrolou zdaňovacího období roku 2013.

pokračování

[25] Nejvyšší správní soud se však předně zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž zdejší soud přihlíží i z úřední povinnosti. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[26] Rozhodnutí krajského soudu kritéria přezkoumatelnosti splňuje – jedná se o odůvodněné a srozumitelné rozhodnutí. Ačkoliv stěžovatel nemá celou řadu svých námitek za dostatečně vypořádané, zdejší soud konstatuje, že s ohledem na podanou žalobu bylo úkolem krajského soudu posoudit především, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, zda byla daň stanovena dostatečně spolehlivě a zda stěžovateli nesvědčilo legitimní očekávání na základě daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013. Přesně to také krajský soud učinil, a pokud svým odůvodněním nevyvrátil každou stěžovatelovu dílčí pochybnost a nereagoval-li na každý dílčí argument, vadou nepřezkoumatelnosti svůj rozsudek nezatížil. Rozhodné je, že se vypořádal s podstatou žalobní argumentace, protože je zřejmé, že ostatní argumenty proti soudem představené ucelené argumentaci nemohou obstát. To platí tím spíše s ohledem na to, že stěžovatel v žalobě některé dílčí závěry a argumenty žalovaného zpochybňoval, aniž by nabídl relevantní argumentaci, a vzhledem k tomu tedy bylo nadbytečné, aby krajský soud jen opakoval již vyřčené závěry žalovaného.

IV. a) Splnění podmínek ke stanovení daně za použití pomůcek

[27] Podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“. Aby bylo možno k použití pomůcek přistoupit, musí být možno daň stanovit jejich pomocí dostatečně spolehlivě, jinak je nutno daň sjednat (§ 98 odst. 4 daňového řádu).

[28] V daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Nabude-li správce daně pochybností o předložených dokladech či o věrohodnosti účetnictví, nese důkazní břemeno toliko ohledně těchto pochybností; nemusí prokazovat nesprávnost účetnictví či nepravost dokladů. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení

a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. též § 92 odst. 3 daňového řádu).

[29] Pomůcky přicházejí v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. Není úkolem správce daně, aby v případě takto zásadního neunesení důkazního břemeno dohledával za daňový subjekt důkazní prostředky a sám stanovil daň dokazováním. Typicky lze k použití pomůcek přistoupit při předložení neúplného či nevěrohodného účetnictví. Sice i za takové situace lze stanovit daň dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 8/2010-174), nicméně pouze v případě, že bude daňový subjekt schopen předložit důkazní prostředky v takové míře, že vedení účetnictví v podstatě nahradí. Nelze určit, v jaké míře musí být účetnictví neprůkazné či nevěrohodné, aby bylo možno použít pomůcky – posouzení, zda bylo možno stanovit daň dokazováním, je nutno provést vždy v každém jednotlivém případě dle konkrétních souvislostí, a to především s ohledem na intenzitu pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsah a obsah (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

[30] Již jen z rekapitulované judikatury je zřejmé, že nemůže obstát stěžovatelova argumentace, že to byl správce daně, kdo měl prokázat, že jsou jím předložené podklady neprůkazné. Úkolem správce daně totiž nebylo jejich neprůkaznost dokázat, jeho důkazní břemeno se vztahuje pouze k pochybnostem ohledně předložených podkladů. Vzhledem k tomu, že správce daně zpochybnil relevantním způsobem stěžovatelem předložené evidence (k tomu viz dále), bylo na stěžovateli, aby vyhověl výzvám správce daně a po znevěrohodnění předložených evidencí svá tvrzení doložil jinak.

[31] V posuzované věci správce daně přistoupil k použití pomůcek kvůli neprůkaznosti předložené knihy jízd, kterou stěžovatel prokazoval výši přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s provozem vozidla Mercedes Viano registrační značky X (zejména pohonných hmot), a neprůkaznosti evidence, kterou měl stěžovatel dokládat stav zásob a počet (hodnotu) prodaného zboží.

[32] Pokud jde o knihu jízd, tu správce daně považoval za nevěrohodnou, neboť údaje v ní uvedené ujeté vzdálenosti vůbec neodpovídaly stavu tachometru vozidla v době oprav, přičemž podle tachometru vozidlo urazilo zhruba polovinu délky cest uvedených v knize jízd. Správce daně však upozornil i na další nesrovnalosti (výměna pneumatik několikrát po sobě, podniknuté cesty v době, kdy bylo vozidlo v servisu, vykázané cesty pro zboží, které však měl doručovat dodavatel přímo do provozovny stěžovatele), z nichž se některé vysvětlily (např. některé z výměn pneumatik byly uvedeny omylem, neboť se týkaly jiného vozidla), ani tak však nebylo možno považovat knihu jízd za průkaznou, neboť bylo zřejmé, že se údaje v ní vedené nevztahují pouze k vozidlu Mercedes Viano registrační značky X a nebylo možno seznat, které z výdajů a cest se skutečně týkaly stěžovatelovy ekonomické činnosti. Ohledně závěru o neprůkaznosti knihy jízd ostatně stěžovatel v kasační stížnosti nic konkrétního neuvádí.

[33] Pokud jde o související otázku procesního charakteru, zda správce daně vyžádáním informací od třetích osob v návaznosti na své pochybnosti o vykázaných cestách pro zboží, které však měl i podle stěžovatelem předložených dokladů dopravit do provozoven prodeje,

pokračování

pristoupil k „zastřenému výsledku svědků“, Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně postupoval zcela standardně, neboť od stěžovatelových dodavatelů pouze vyžádal v souladu s § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 daňového řádu doklady, které měly sloužit jako důkazní prostředky. Vzhledem k tomu, že správce daně vyzval k předložení konkrétních listin, nevykročil z rámce uvedených ustanovení a neprováděl tak výslech svědka (*a contrario* srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 7 Afs 1/2006-48, č. 1224/2007 Sb. NSS).

[34] Stěžovatelem předloženou daňovou evidenci pak správce daně považoval za neprůkaznou protože vůbec neumožňovala ověřit, zda stav účetní odpovídá faktickému stavu, a počítala s 30% obchodní přírážkou u všeho zboží, ačkoliv o takové přírážce měl správce daně důvodné pochybnosti.

[35] Povinnost stěžovatele vést daňovou evidenci upravuje § 100 zákona o DPH, podle jehož prvního odstavce „[p]látce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení“. Stěžovatel byl povinen vést v této evidenci přehled obchodního majetku [§ 100 odst. 1 písm. b) zákona o DPH], tj. veškerého majetku, který mu sloužil a byl určen k uskutečňování ekonomické činnosti [§ 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH], tj. včetně zásob. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. rozsudky ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007-98, a ze dne 30. 4. 2013, č. j. 9 Afs 70/2012-35). Evidence by v každém okamžiku měla vytvářet přesný odraz skutečného stavu zásob. Stav majetku a zásob uvedený v účetnictví jen tak odpovídá skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39).

[36] Stěžovatel svoji povinnost vést řádnou daňovou evidenci nesplnil. Z podkladů „Stav zásob k 31. 12. 2016“ a „Stav zásob k 31. 12. 2015“, které měly dokázat vedení evidence za použití tzv. kontroly korunou, vyplývá, že ke dni 31. 12. 2015 měl stěžovatel mít zásoby zboží v hodnotě 7 844 651 Kč v pořizovacích cenách, za rok 2016 nakoupil zboží za 5 879 801 Kč, v roce 2016 uhradil závazky z nákupu zboží za rok 2015 ve výši 37 586 Kč a za nakoupené zboží za rok 2016 stěžovateli zůstaly neuhrazené závazky ve výši 40 037 Kč. Za celý rok 2016 tedy disponoval zbožím v hodnotě 13 726 903 Kč (v pořizovacích cenách), za tento rok prodal zboží za 5 272 775 Kč včetně „rabatu 30 %“, tj. zboží za 4 055 981 Kč v pořizovacích cenách. Konečný stav zásob ke dni 31. 12. 2016 tak měl odpovídat částce 9 670 922 Kč v pořizovacích cenách; v průběhu daňové kontroly pak stěžovatel doložil i dokument „Stav zásob ke 31. 12. 2016 - změna“, kterým mělo dojít k opravě chyby, v důsledku čehož došlo ke zohlednění ztraceného ve výši 775 Kč, prodané zboží „včetně rabatu 30 %“ pak činilo 5 348 788 Kč, tj. 4 114 452 Kč v pořizovacích cenách, a konečný stav zásob k 31. 12. 2016 měl v důsledku toho činit 9 611 675 Kč.

[37] Takové podklady samy o sobě rozhodně nesplňují výše popsané požadavky kladené na daňovou evidenci. Není z nich totiž vůbec patrné, jakým zbožím a v jakém množství stěžovatel disponoval, neboť zásoby odpovídající hodnoty se mohou sestávat z jediného i ze stovek druhů zboží. Již vůbec takto vedená evidence nevypovídá o stavu zásob, nákupech a prodeích v průběhu zdaňovacích období. V posuzované věci jde o čtyři zdaňovací období

za rok 2016, přičemž takováto evidence vůbec nevypovídá ani o pohybech v rámci jednotlivých zdaňovacích obdobích.

[38] Stěžovatel doložil rovněž dokument označený jako „daňová evidence“, ze kterého jsou patrné mj. nákupy zboží v průběhu roku, ani z této evidence však není vůbec patrné, jaké zboží stěžovatel nakupoval – v evidenci je vždy uvedeno pouze obecně například „nákup zboží hotově“, „nákup zboží faktura“ či „prodej zboží dobírka“. Rovněž z denních přehledů tržeb z jednotlivých provozoven je zřejmé, kolik daná provozovna za den měla obdržet plateb, nikoliv však, kolik a jakého zboží měla prodat, jak již upozornil i správce daně. Stěžovatel se též pokoušel prokázat provedení fyzické inventury doložením položkových inventur – ty však byly nevěrohodné, neboť byly za dva po sobě jdoucí roky stejné z 90,23 %. Tolik položek se za dva po sobě jdoucí roky shodovalo v názvu, počtu i ceně za jednotku, což správce daně považoval za nepravděpodobné a stěžovatel k tomu v kasační stížnosti nic neuvádí. Co je však nejpodstatnější, ani z uvedených inventur rozhodně není zřejmý pohyb zboží, a to už vůbec ne v průběhu jednotlivých zdaňovacích období.

[39] Jak vyplývá z výše uvedeného, správnost stěžovatelovy evidence stojí na předpokladu, že veškeré zboží stěžovatel prodává s obchodní přírážkou 30 %. Tomu ostatně odpovídá i tvrzení stěžovatele (resp. jeho zástupkyně) učiněné na samotném začátku daňové kontroly, že bylo zboží prodáváno se stálou přírážkou ve výši 30 % (srov. protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 6. 2017, č. j. 1312981/17/2713-60565-609503). Stěžovatel však veškeré zboží s takovou přírážkou neprodával. Jak zjistil správce daně, přes e-shop bylo zboží v roce 2016 prodáváno s průměrnou přírážkou 39,6 %. Stěžovatelovy úvahy odůvodňující vyšší přírážku u zboží prodaného přes e-shop v důsledku nákladů spojených s takovým typem prodeje vůbec nereflektují, že rozpětí výše obchodní přírážky u jednotlivých prodejů sahalo od 20 % po 70 %, což nejenže neodpovídá stěžovatelově tvrzení o jeho cenové politice založené na jednotné přírážce u veškerého zboží, ale navíc jsou takové úvahy i v rozporu s tím, že u některých prodejů byla zjištěna obchodní přírážka ještě nižší než 30 %, tj. přírážka, s níž mělo být prodáváno zboží v kamenné prodejně, a tedy bez dodatečných nákladů, které jsou, jak stěžovatel tvrdí, spojeny s prodejem přes e-shop. Ačkoliv stěžovatel zdůrazňoval, že přes e-shop prodává pouze minimum zboží, vedení evidence na základě principu kontroly korunou vyžaduje, aby bylo možno při znalosti pořizovací ceny určit, kolik kusů určitého zboží je na skladě. Stěžovatelem předložené podklady nejenže vůbec nerozlišovaly mezi jednotlivými druhy zboží s různou cenou, ale ani celkový součet nemohl odpovídat o stavu zásob, když některé zboží bylo prokazatelně prodáno s jinou přírážkou, než jakou stěžovatel použil pro určení pořizovací ceny zásob podle součtu hodnoty celkového prodaného zboží v prodejních cenách.

[40] Průměrnou přírážku u zboží prodávaného v kamenném obchodě v roce 2017 pak správce daně zjistil ve výši 56,95 % (podle soupisu cen některého zboží dodaného stěžovatelem), resp. 76,52 %, (podle cen zjištěných při místním šetření), přičemž se obchodní přírážky pohybovaly v rozmezí 41 % až 121 %. Stěžovatel tvrdí, že v roce 2017 přehodnotil svou cenovou politiku s ohledem na zavedení elektronické evidence tržeb a s ní související celkový růst cen, náklady na pořízení nových pokladen a zvyšování mezd. Pravdivost takového tvrzení se Nejvyššímu správnímu soudu jeví jako vysoce nepravděpodobná – stěžovatelem uváděné důvody pro zvýšení obchodní přírážky mohou jen stěží odpovídat tomu, že se přírážky v průměru zdvojnásobily a minimálně v jednom případě se přírážka dokonce zčtyřnásobila. Nejpodstatnější ovšem je, že se jedná o pouhé tvrzení, které

pokračování

stěžovatel žádným způsobem nedoložil. Pochybnosti správce daně o tvrzení, že v roce 2016 byla pevná obchodní přírážka u všeho stěžovatelova zboží ve výši 30 %, vzhledem k jejich strmému nárůstu v roce 2017 zůstávají relevantní.

[41] Za irelevantní zdejší soud považuje i stěžovatelův argument, že bylo zasaženo do jeho práv, když proběhla místní šetření, při jednom z nichž byla zjištěna obchodní přírážka, bez jeho osobní účasti. Ačkoliv daňový řád osobní přítomnost daňového subjektu při místním šetření výslovně nepožaduje, judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že provádě-li správce daně místní šetření, jehož *„cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit“* (srov. rozsudek ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). V posuzovaném případě však neproběhlo žádné místní šetření, o kterém by stěžovatel nevěděl a nemohl se ho účastnit; zároveň nebyly při místním šetření získány žádné nezbytné důkazy, bez kterých by rozhodnutí správce daně či žalovaného neobstálo.

[42] Místní šetření dne 4. 7. 2017 proběhlo po dohodě se stěžovatelovou tehdejší zástupkyní paní M. K. – pokud stěžovatele o místním šetření neinformovala, jen stěží to lze přičítat správci daně. Při tomto šetření byla zjištěna průměrná obchodní přírážka ve výši 76,52 %, na základě stěžovatelem později dodaných podkladů pak přírážka 56,95 %. Je tak zřejmé, že obě tyto přírážky odůvodňovaly pochybnosti správce daně o stále přírážce ve výši 30 %, ke stanovení daně tyto přírážky použity nebyly. I kdyby tedy Nejvyšší správní soud uznal, že místní šetření dne 4. 7. 2017 nemělo být vůbec zahajováno bez osobní účasti stěžovatele, jen stěží by takový závěr mohl vést k nezákonnosti přezkoumávaných rozhodnutí. Stěžovatel ostatně ani sám nespecifikoval, jaký vliv mohla mít jeho neúčast na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, tj. jak mohl být výsledek řízení ovlivněn. Pokud jde o místní šetření ze dne 13. 6. 2017, Nejvyšší správní soud konstatuje, že na něm správce daně nezjistil nic, z čeho by vycházel při odůvodnění použití pomůcek či stanovení daně, a vliv absence stěžovatele při tomto místním šetření na zákonnost rozhodnutí ve věci samé je tedy z povahy věci vyloučen.

[43] Není ani pravdou, že by správce daně po stěžovateli požadoval prokázání negativních skutečností. Stěžovatelova tvrzení vycházela z předpokladu, že je obchodní přírážka u veškerého zboží v 30% výši. Právě prokázání tohoto stěžejního předpokladu správce daně požadoval prokázat. Pokud by totiž výše obchodní přírážky nebyla 30 % u veškerého zboží, stěžovatelem předložené podklady prokazující provedení kontroly korunou by zcela pozbyly smyslu, neboť by z celkové hodnoty prodaného zboží v prodejních cenách nebylo možno žádným způsobem zjistit, jaká je hodnota prodaného zboží v pořizovacích cenách, přičemž právě v pořizovacích cenách stěžovatel vede údaj o zásobách zboží. Nejvyšší správní soud uznává, že je v podstatě jen otázkou formulace, zda má stěžovatel prokázat, že veškeré své zboží prodal s 30% přírážkou, anebo prokázat, že s jinou než 30% přírážkou zboží neprodával. Pokud však jde o stěžovatelem zdůrazňovanou negativní teorii důkazní, je třeba zmínit, že například civilistická judikatura ji považuje za překonanou s důrazem na možnost prokázání negativní skutečnosti nepřímými důkazy (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 14. 2. 2013, sp. zn. 22 Cdo 4707/2010, ze dne 26. 2. 2013, sp. zn. 22 Cdo 3108/2010, a ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 22 Cdo 3542/2013, či ze dne 14. 8. 2020, sp. zn. 22 Cdo 1287/2020).

[44] Právě z nemožnosti dokazování negativních skutečností negativní teorie důkazní vychází. Podle zdejšího soudu je tak zcela stěžejní, že stěžovatel použitou přírážku (resp.

absenci jiné obchodní přírážky) mohl jednoduše prokázat, a to například prokázáním nákupních a prodejních cen jednotlivých druhů zboží; nejedná se tak o situaci, kdy by po stěžovateli správce daně požadoval z povahy věci nemožné dokazování. Ani požadavek na prokázání, že stěžovatel zaevidoval veškerá zdanitelná plnění (tedy jinými slovy absenci nezaevidovaných plnění), není s touto logikou v rozporu, neboť správce daně nikdy nezpochybnil, v jaké hodnotě bylo zboží pořízeno, a v zásadě tak stačilo upřesnit, o jaké zboží se jednalo, jaké zůstalo na skladě a jaké bylo prodáno, což by vedlo k ucelenému přehledu o stěžovatelových poskytnutých zdanitelných plněních.

[45] Ani stěžovatelovým výhradám týkajícím se pochybností správce daně ohledně účtu vedeného v eurech a jeho osobních vkladů do podnikání nelze přisvědčit. Již výše uvedené pochybnosti jsou zcela postačující pro závěr o nevěrohodnosti a neprůkaznosti stěžovatelem předložených evidencí; pochybnosti vzniklé v souvislosti s vysokým vkladem do podnikání navzdory ztrátám či nízkým ziskům z minulých let a nedostatku informací k platbám na účet vedený v eurech již výše uvedené závěry jen potvrzují, jak vyplývá z bodů [88] a [89] rozhodnutí žalovaného, jakož i z jeho vyjádření ke kasační stížnosti. I v případě, že by byly tyto pochybnosti zcela rozptýleny, na závěru o neprůkaznosti stěžovatelem předložených evidencí by se nic nezměnilo, a jakékoliv další dokazování či výzvy v tomto směru by tak byly nadbytečné.

[46] Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně dostatečným způsobem zpochybnil jak průkaznost předložené daňové evidence, tak i průkaznost předložené knihy jízd. Je rovněž zřejmé, že stěžovatel při dokazování nedodržel své zákonné povinnosti, v důsledku čehož nebylo možno stanovit daň dokazováním. K nemožnosti stanovení daně dokazováním Nejvyšší správní soud dodává, že sice podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“, jeho povinnost zjistit rozhodné skutečnosti však rozhodně nesáhá tak daleko, aby v případě zpochybnění daňové evidence sám stanovil daň za součinnosti se zákazníky a dodavateli daňového subjektu a namísto něj vyhledal veškeré důkazy a zjistil veškeré relevantní informace – za takové situace by zcela postrádala smysl prvotní povinnost tvrzení a důkazní tížící daňový subjekt (obdobně srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45). Je tedy patrné, že podmínky pro použití pomůcek byly splněny a otázkou již jen zůstává, zda byla daň stanovena dostatečně spolehlivě.

IV. b) Dostatečně spolehlivé stanovení daně

[47] Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předeepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku; námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze u jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení daně způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daň, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103).

pokračování

[48] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).

[49] Možnost daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na zásadní pochybení či excesy, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost, resp. přesná výše daně stanovené podle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Stěžovatel nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek nebo použití některých pomůcek vyloučit. Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[50] 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. 1 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daně 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.

[51] V posuzovaném případě stěžovatel v první řadě brojí proti tomu, že se správní orgány nezabývaly srovnatelnými subjekty, trhem, dobou či lokalitou. Jak však vyplývá z uvedené judikatury, stěžovatel se nemůže domáhat stanovení daně jemu vyhovujícím způsobem – volba pomůcek je na správci daně a stěžovatel může pouze zpochybňovat výslednou výši stanovené daně a poukazovat na jednoznačné excesy při použití pomůcek. Ačkoliv za jednu z použitelných pomůcek lze považovat porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností [§ 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu], není povinností správce daně využít právě této pomůcky.

[52] Správce daně vyšel především z pomůcek podle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu, tj. z nezpochybněných důkazních prostředků a z vlastních poznatků získaných při správě daní. Správce daně nikdy nezpochybnil výši částky, za kterou stěžovatel v roce 2016 pořídil zboží, a tuto částku tedy použil jako východisko pro stanovení daně. Nemohl však přihlídnout ke stěžovatelem tvrzenému stavu zásob na začátku a konci roku 2016, neboť právě údaje o stavu zásob měl správce daně za zpochybněné a zcela neprůkazné. Stejně tak nemohl vyjít ze stěžovatelem uváděné obchodní přírážky, neboť i ta byla spolehlivě zpochybněna. Pokud jde o výši obchodní přírážky, vyšel z vlastních zjištění o přírážkách u zboží prodaného přes e-shop. Je sice pravdou, že tímto způsobem byl prodán jen zlomek stěžovatelova zboží, to však rozhodně neznamená, že by byl takový postup nezákonný – správcem daně použitá obchodní přírážka je jen o 9,6 % vyšší, než jakou tvrdil sám stěžovatel, což již samo o sobě svědčí o tom, že použití této přírážky může jen stěží vést ke

stanovení daně v hrubém nepoměru k dani, která měla být stanovena, byť odhadem. To platí tím spíše při zohlednění skutečnosti, že následný rok již stěžovatelova průměrná přírážka byla zhruba dvojnásobná oproti té, jakou tvrdil pro rok 2016.

[53] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že správce daně při svém odhadu vycházel z toho, že se veškeré zboží nakoupené v roce 2016 prodalo. Nejvyšší správní soud však takový předpoklad pro účely stanovení daně v daném případě nepovažuje za nesprávný; takový předpoklad rozhodně nepředstavuje závažný logický deficit, pro který by stanovená daň neměla reflektovat stěžovatelovu realitu. Soud zdůrazňuje, že se jedná pouze o pomůcky, jejichž účelem je daň stanovit pouze pomocí *kvalifikovaného odhadu*, jehož cílem není stanovení daně v přesně stejné výši tak, jako by tomu bylo v případě stanovení daně na základě dokazování. Takový postup sice může být pro stěžovatele nevýhodný, ale jedná se jen o důsledek toho, že kvůli jeho pochybení (neunesení důkazního břemene) nebylo možné stanovit daň dokazováním. Zdejší soud považuje za podstatné, že stěžovatel již stejným způsobem podnikal několik let, a je tedy zřejmé, že žádný rok sice neprodal veškeré zboží, které daný rok nakoupil, ale zároveň prodal i zboží nakoupené v předchozím roce. Předpoklad, že stěžovatel každý rok nakoupí zhruba stejné množství zboží jako prodá bez ohledu na to, kdy bylo zboží pořízeno, Nejvyšší správní soud nepovažuje za nelogický ani zjevně nesprávný, a správce daně tak nepochybil, pokud počítal při svém odhadu s tím, že stěžovatel prodal zboží ve stejném objemu, jako jej nakoupil.

[54] Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že na inventurních položkových soupisech za roky 2015 a 2016 se podle zjištění správce daně 90,23 % položek shoduje v názvu, počtu i ceně za jednotku, což poukazuje na udržování více méně stejného stavu zásob u většiny zboží. Tento argument Nejvyšší správní soud uvádí pouze nad rámec nutného odůvodnění a nepovažuje jej za stěžejní, neboť, jak uzavřel již správce daně, předložené inventury nelze považovat za věrohodné.

[55] Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelova námitka, že správce daně do odhadu nezahrnul skutečnost, že bylo nutno předzásobit novou provozovnu. Podle stěžovatele měla být tato skutečnost zohledněna jako tzv. výhoda podle § 98 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny“. Není úkolem správce daně výhody aktivně vyhledávat, z jeho rozhodnutí však musí být zřejmé, proč potenciální výhody, které vyšly najevo, bylo, či nebylo možno použít (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, č. 1223/2007 Sb. NSS).

[56] V posuzované věci není sporné, že stěžovatel na začátku roku 2017 otevřel novou provozovnu. Jak však uvedl již správce daně, z žádných podkladů nebylo možné seznat, jaké zboží je určeno pro kterou z provozoven ani jaké množství zboží mělo sloužit jako zásoba pro novou prodejnu. K tomu zdejší soud dodává, že nelze odhlédnout od toho, že stěžovatel netvrdil výrazný nárůst stavu zásob pouze v roce 2016, tedy před zahájením provozu v nové prodejně. Podle stěžovatelem předložených dokumentů „Stav zásob k 31. 12. 2016“ a „Stav zásob k 31. 12. 2015“ se za rok 2016 zvýšil stav zásob o 1 826 271 Kč ze 7 844 651 Kč na 9 670 922 Kč (tj. zhruba o 23,3 %) a za rok 2015 o 1 386 965 Kč z 6 457 686 Kč na 7 844 651 Kč (tj. zhruba o 21,5 %). Vyjde-li Nejvyšší správní soud ze stěžovatelova „opravného“ podkladu „Stav zásob k 31. 12. 2016 – změna“, je rozdíl mezi těmito roky ještě

pokračování

nižší: podle tohoto dokumentu se stav zásob za rok 2016 zvýšil o 1 767 024 Kč ze 7 844 651 Kč na 9 611 675 Kč (tj. zhruba o 22,5 %).

[57] Jak vidno, tvrzené zvyšování stavu zásob potřebu předzásobit novou provozovnu sotva reflektuje, a není tak ani zřejmé, zda stěžovatel skutečně nakoupil více zboží, než kolik jej prodal, za účelem předzásobení nové provozovny, či zda mohl novou provozovnu zásobit z běžného stavu zboží v ostatních provozovnách, jejichž stav zásob se minimálně již v roce 2015 výrazně navýšil. Při stanovení daně kvalifikovaným odhadem za použití pomůcek tak nebyl důvod zohlednit otevření nové provozovny v roce 2017, resp. lze jen stěží dovozovat, že v důsledku nezohlednění této skutečnosti byla vyměřená daň v hrubě nepřiměřené výši. Ačkoliv nebylo sporné, že stěžovatel na začátku roku 2017 otevřel novou provozovnu, stěžovatel ani netvrdil, jaké množství zboží bylo použito jako předzásobení této nové provozovny, a taková informace nevyšla najevo ani při daňové kontrole, resp. ani nebylo prokázáno, že k předzásobení bylo nutno přistoupit. Správce daně tedy nepostupoval v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu, když otevření nové prodejny nezohlednil při stanovení daně.

[58] Co se týče pomůcek použitých při stanovení daně související s přijatými zdanitelnými plněními při provozování vozidla, stěžovatel žádné konkrétní námitky nevznáší. Soud tak nemá důvod pochybovat o tom, že byla i tato část daně z přidané hodnoty stanovena dostatečně spolehlivě. Dodatečně stanovená DPH v souvislosti s neprůkaznou knihou jízd se ostatně od stěžovatelem tvrzené výše daně odchyluje pouze v řádu tisíců korun, a zjevně nepřiměřená výše stanovené daně tak v tomto ohledu v podstatě nepřipadá v úvahu.

[59] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně stanovil daň na základě pomůcek dostatečně spolehlivě.

IV. c) Ochrana legitimního očekávání stěžovatele

[60] Nejvyšší správní soud se následně zabýval stěžovatelovou námitkou, že mu v důsledku daňové kontroly zdaňovacího období roku 2013 vzniklo legitimní očekávání, díky němuž správce daně měl uznat stěžovatelovu daňovou evidenci za průkaznou a nepřístupovat ke stanovení daně na základě pomůcek. Krajský soud v tomto ohledu uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole zdaňovacího období roku 2013 nevyplývá, zda správce daně posuzoval vedení evidence zásob nebo výši obchodní přírážky, pročez stěžovateli nemohlo vzniknout popsané legitimní očekávání. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí a dodává následující.

[61] Zásada ochrany legitimního očekávání v daňovém řízení vyplývá z § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“. Legitimní očekávání může zpravidla založit ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS).

[62] Legitimní očekávání však může být založeno též individuálním ujištěním, které však musí být dostatečně konkrétní a určité (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, č. 713/2012 Sb. NSS, a na něj navazující judikaturu). Nejvyšší správní soud poznamenává, že se uvedený rozsudek, jakož i na něj navazující judikatura, sice týká specifické otázky legitimního očekávání příjemců dotací při uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nicméně zdejší soud již připustil použití uvedeného závěru například i v oblasti správního trestání, není totiž „*důvodu se od uvedených východisek odchýlit, neboť se týkají výkladu podmínek, za nichž lze na základě předchozího individuálního postupu orgánu veřejné moci nabýt legitimní očekávání o neporušení povinností, které je dotčený subjekt povinen dodržovat*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2023, č. j. 1 As 195/2022-30).

[63] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tato východiska lze použít i v nyní posuzované věci, která se ostatně svou povahou blíží řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně více než oblast správního trestání. Základní logika věci totiž zůstává stále stejná: osoba může nabýt legitimního očekávání zpravidla z dlouhodobé ustálené rozhodovací praxe, a pokud taková praxe k dané otázce není, a vychází-li se tedy z jediného či několika mála případů, musí být přítomen jiný aspekt, který dlouhodobost rozhodování nahradí, a to právě ujištění, z něhož vyplývá, že se správní orgán konkrétní situací zabýval, právně ji posoudil a výslovně potvrdil, že dospěl k závěru svědčícímu ve prospěch subjektu.

[64] Při pohledu na posuzovaný případ tímto prismatem je zřejmé, že by stěžovateli mohlo legitimní očekávání ohledně způsobu vedení daňové evidence vzniknout jedině, pokud by se jí při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2013 správce daně detailně zabýval, tato evidence by byla vedena skutečně zcela stejně jako v posuzovaném zdaňovacím období a správce daně by výslovně potvrdil, že z této daňové evidence jsou seznatelné veškeré relevantní informace. Jen stěží si pak lze představit konkrétní ujištění, že stěžovatel prokazatelně prodával zboží se stálou 30% obchodní přírážkou – takové ujištění by se vztahovalo pouze k roku 2013 a stěžovatel v roce 2016 bezesporu mohl přírážku změnit. Každopádně však pouhé provedení daňové kontroly bez jakéhokoli vyjádření k daňové evidenci, tj. pouhé nerozporování její průkaznosti, nemohlo stěžovateli založit legitimní očekávání, že při další daňové kontrole nebude daňová evidence shledána neprůkaznou.

V. Závěr a náklady řízení

[65] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[66] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 13. října 2023

pokračování

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu