



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **L. T.**, zast. Mgr. Danou Lasákovou, advokátkou se sídlem Vejrostova 953/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2021, č. j. 17550/21/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2023, č. j. 30 Af 15/2022 – 64,

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (stěžovatel) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (krajský soud), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti 10 dodatečným platebním výměrům, kterým byla stěžovateli Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (správce daně) na základě daňové kontroly vyměřena za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2015, 1. až 4. čtvrtletí roku 2016 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2017 daň z přidané hodnoty (DPH) podle pomůcek.

[2] Stěžovatel podnikal ve formě společnosti (§ 2716 občanského zákoníku, dříve sdružení podnikatelů bez právní subjektivity) s dalšími třemi společníky – svými syny (A. T., L. T. a L. T.) v oborech elektroinstalací a elektromontáže, oprav a prodeje elektrospotřebičů, prodeje jízdních kol, cyklistických potřeb a doplňků stravy. Společné

příjmy a výdaje z podnikání si stěžovatel a jmenovaní společníci rozdělovali dle podílů, vedli společnou evidenci. Určeným společníkem pověřeným vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za celou společnost a podávat přiznání k dani z přidané hodnoty byl stěžovatel.

[3] K doměření daně podle pomůcek přistoupil správce daně proto, že evidence pro účely daně z přidané hodnoty byla neprůkazná (s ohledem na absenci evidence obchodního majetku a neevidování záloh zaplacených na soukromý účet).

[4] Předmětem sporu je otázka, zda byly v posuzované věci splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V rámci posouzení této otázky se krajský soud zabýval několika dílčími podotázkami, zejména tím, zda správce daně pro tyto účely relevantně zpochybnil evidence stěžovatele, zda v tomto směru unesl své důkazní břemeno, zda při získávání důkazů postupoval v souladu se zákonem a zda přezkoumatelně vyložil, proč míra zpochybnění stěžovatelových evidencí znemožňuje stanovení daně dokazováním. Dále se krajský soud zabýval žalobními námitkami směřujícími do nepřezkoumatelnosti konstrukce pomůcek a do nesprávného výběru pomůcek (srovnatelných subjektů) v jehož důsledku byly základ daně a výše DPH stanoveny nespolehlivě.

[5] Krajský soud po podrobném zdůvodnění dospěl k závěru, že předložená daňová evidence pro účely daně z přidané hodnoty vykazuje jednak zásadní nesrovnalosti napříč evidencí a jednak důvodné pochybnosti, zda na konci jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích období stěžovatel porovnával evidenční stav zásob se stavem skutečným v souladu s § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Celá předložená evidence vedená pro účely daně z přidané hodnoty byla vyhodnocena jako neprůkazná a nebylo ji tak možné použít jako důkaz prokazující údaje deklarované stěžovatelem v jednotlivých přiznání. Soud měl proto ve shodě se žalovaným za to, že v daném případě nebylo možné daň stanovit dokazováním, neboť bez řádné evidence vedené pro účely daně z přidané hodnoty nelze objektivně posoudit přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním či několika plněními na výstupu. Správce daně zcela správně přistoupil v souladu s § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek, které si sám obstaral.

[6] Námitky směřující vůči dokazování, resp. k nedostatečnému časovému prostoru pro předložení kompletní daňové evidence, soud shledal účelovými a nedůvodnými. Z usnesení Policie České republiky ze dne 17. 9. 2020, č. j. KRPJ-134796-84/TČ-2019-161781-MK soud ověřil, že stěžovatel vydal daňovou evidenci Policii postupně, a to prostřednictvím P. K., konkrétně 4. 3. 2020, dále 10. 3. 2020, 13. 3. 2020 a 22. 4. 2020, tedy až téměř 3 měsíce po podání odvolání. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel mohl, pokud tak zamýšlel, evidenci společně s odvoláním žalovanému předložit. Mimoto ani z odvolání nevyplývá jakákoliv informace o tom, že by stěžovatel vydal daňovou evidenci orgánům činným v trestním řízení a nemohl ji tedy předložit, či že by žádal o posečkání za účelem jejího následného předložení.

[7] Ohledně nesprávného výběru pomůcek, v jehož důsledku mělo dojít k nespolehlivě stanovené výši daně, krajský soud odkázal na bohatou judikaturu NSS (např. rozsudky ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, či ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Zdůraznil, že námitkami daňového subjektu proti konstrukci pomůcek lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při

pokračování

použití pomůcek. Správcem daně provedené rozdělení činností (elektroinstalace a opravy spotřební elektroniky, nákup a prodej elektrických spotřebičů a nákup a prodej jízdnic kol a potravinových doplňků) nelze považovat za logicky neudržitelný exces ve smyslu uvedené judikatury NSS. Nadto stěžovatel ani nespécifikoval, proč takové dělení nevystihuje jeho podnikatelskou realitu.

[8] V dané věci není sporu o tom, že se správci daně nepodařilo z databáze zjistit daňový subjekt, který by kombinoval všechna tři základní odvětví tak jako členové společnosti. Správce daně proto vybral ve své územní působnosti daňové subjekty jednotlivě podnikající ve shodných oborech a srozumitelně také vysvětlil na základě jakých kritérií tyto subjekty vybral (obor činnosti, region, resp. spádovost, podnikající fyzická osoba, plátce DPH). Pokud se v nějakém aspektu kritéria zvláště odlišovala, provedl správce daně korekci (poměrné rozdělení příjmů z jednotlivých činností, matematická korekce počtu osob podílejících se na příjmech). Takový postup plně odpovídá závěrům NSS uvedeným v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75. Námitky ohledně možného vliv jednotlivých podmínek, za kterých srovnatelné daňové subjekty podnikají, byly vzneseny pouze v obecné rovině, s předstřením hypotetických příkladů, aniž by byl specifikován skutečný vliv těchto podmínek na spolehlivost stanovené daňové povinnosti.

[9] Stejně tak stěžovatel v žalobě netvrdil ani nedokládal, že poměr jednotlivých oblastí jeho činností stanovený správcem daně by byl extrémně vychýlen od jeho ekonomické reality a že stanovená daň je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Krajský soud neshledal, že by daná konstrukce pomůcky představovala jednoznačný exces, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému (spolehlivému) odhadu daňové povinnosti.

[10] Námitku, dle které mělo být ve výpočtu daně zohledněno, že činnosti v oboru elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů se v rámci společnosti věnovali jen tři společníci, činnosti v oboru prodej elektrospotřebičů se v rámci společnosti věnoval jen jeden společník a činnosti v oboru prodeje cyklistických potřeb a doplňků stravy se věnoval rovněž jen jeden společník, označil krajský soud za námitku v rovině tvrzení, neboť stěžovatel namítané skutečnosti žádným způsobem nedoložil. Takové skutečnosti měly navíc být primárně nejen tvrzeny, ale rovněž prokázány v daňovém řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2021, č. j. 6 Afs 223/2020-28). To však stěžovatel nejen neučinil, ale ani neosvětlil, co mu v takovém postupu bránilo.

[11] Stěžovatel také namítal, že postup správce daně, který k vykonávané činnosti elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů zvolil jiný „subjekt B“ při stanovení zdanitelných plnění (u daně z přidané hodnoty) a jiný „subjekt B“ při stanovení dílčího základu daně (u daně z příjmů fyzických osob) je nejasný. V této souvislosti dále uvedl, že s ohledem na to, že každý ze srovnatelných subjektů vykazuje zcela jinou charakteristiku a také se liší velikostí – počtem osob podílejících se na příjmech, nelze mít za to, že se jedná o skutečně srovnatelné subjekty. Konstrukce pomůcek je v tomto důsledku nepřezkoumatelná a nepřiměřená. Krajský soud dospěl k závěru, že pokud se správce daně rozhodl vybrat rozdílné subjekty pro účely stanovení rozdílných daní (s přihlédnutím k podobnosti vykazovaných údajů v daňových tvrzeních k dani z přidané hodnoty), přičemž okruh srovnatelných daňových subjektů byl zvolen na základě totožných vyhledávacích kritérií pro obě daně, pak takový postup nemůže být bez dalšího považován za excesivní či hrubé vybočení z mezí správního

uvážení nebo za libovůli správce daně. Podstatné je, aby byl vybraný subjekt v rámci dané činnosti elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů srovnatelný se stěžovatelem. Tento požadavek byl v dané věci splněn.

[12] Okolnost, že stanovená daňová povinnost na dani z přidané hodnoty neodpovídá 21 % základu daně z příjmů fyzických osob, ze kterého správce daně v rámci svých výpočtů vycházel, krajský soud samu o sobě (bez uvedení dalších relevantních okolností) nepovažoval za rozpornou s požadavkem na spolehlivost stanovení daně vyplývajícím z § 98 odst. 4 daňového řádu. Při posuzování daňové účinnosti nákladů a oprávněnosti uplatnění daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění se vychází z různých hmotněprávních předpisů, a nelze proto automaticky předjímat absolutní rovnost mezi daňovou účinností nákladů a oprávněností uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Skutečnost, že 21 % základu daně z příjmů odpovídá daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně. Tato žalobní argumentaci byla navíc vznesena zástupkyní stěžovatele až v rámci ústního jednání před krajským soudem.

[13] Na danou argumentaci nelze nahlížet jako na rozhojnění včas uplatněných žalobních námitek týkajících se nedostatečné spolehlivosti stanovení daně. V opačném případě by stěžovateli postačovalo namítat onu nedostatečnou spolehlivost stanovení daně pouze v obecné rovině s tím, že by pak již nebyl časově omezen v možnosti vznášet jednotlivé konkrétní žalobní argumenty. Tím by došlo k popření smyslu a účelu § 71 s. ř. s. Stěžovateli současně nic nebránilo, aby tento konkrétní žalobní bod včas uplatnil. Ostatně krajský soud nepřehlédl, že stěžovatel již v daňovém (odvolacím) řízení zcela obecně uváděl, že výsledky provedených kontrol na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů fyzických osob se značně odlišují. K tomu žalovaný v bodě 55 napadeného rozhodnutí s ohledem na obecnost odvolací námítka uvedl, že daň z příjmů a daň z přidané hodnoty jsou upraveny v odlišných předpisech, mají stanoveny zvláštní podmínky a pravidla. Jakákoli skutková zjištění pak mohou mít a mají v řízení o odlišných daních rozdílnou váhu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně doměřil obě daně dle pomůcek, přičemž při výpočtu použil obdobné pomůcky, tj. využil údaje srovnatelných subjektů.

[14] Jelikož krajský soud dospěl k závěru, že v dané věci byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (nedodržení povinností daňového subjektu při dokazování, nemožnost stanovit daň dokazováním bez součinnosti daňového subjektu a spolehlivost, resp. přiměřenost použitých pomůcek), nelze přisvědčit námitce, že bylo povinností správce daně daňovou povinnost se stěžovatelem sjednat ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu. Sjednání daně je až krajní možností stanovení daně, nelze-li daň stanovit dostatečně spolehlivě ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici. Jak krajský soud zmínil výše, taková situace v nyní souzeném případě nenastala.

[15] Nedůvodná je i námitka, že správce daně nepřipustně kombinoval použití pomůcek s dokazováním, protože správce daně akceptoval některé hodnoty z daňových přiznání stěžovatele. Ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu výslovně předpokládá, že správce daně může využít jako pomůcky důkazní prostředky, které pocházejí od daňového subjektu, pokud jde o důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Tuto skutečnost ve vztahu k použitým údajům z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty žalovaný v bodě 42 svého rozhodnutí výslovně zdůraznil (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019-52).

pokračování

[16] Procesní námitky týkající se předčasnosti pomůcek a neprovedení stěžovatelem navrhovaných důkazů byly krajským soudem shledány nedůvodnými (srov. 42 až 46 a body 75 až 80 odůvodnění napadeného rozsudku).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[17] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[18] Namítá, že se správní orgány ani krajský soud nezabývaly tím, že *i)* společné příjmy a výdaje související s příjmy ze společnosti si synové dělili podle podílu 33 % každý a podíl stěžovatele činil 1 %, *ii)* v obou elektroinstalace a elektromontáže ve skutečnosti pracovali pouze jeho synové, *iii)* v oboru opravy elektrospotřebičů pracoval pouze syn L. T., v oboru prodej elektrospotřebičů pracoval pouze syn A. T., a v oboru prodej jízdních kol, cyklistických potřeb a doplňků stravy pracoval pouze syn L. T., *iv)* sám stěžovatel se na podnikání společnosti výkonem práce v rozhodném období již nepodílel. Správní orgány dále nezohlednily fakt, že v sídle hlášené provozovny bylo pro veřejnost k dispozici jen okénko na příjem objednávek k opravě elektrospotřebičů (část IV. kasační stížnosti).

[19] V části V. kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že správce daně odmítl daňovou evidenci stěžovatele jako neprůkaznou, neshromáždil žádná relevantní vysvětlení ani vlastní poznatky a nepodařilo se mu najít srovnatelný subjekt (tj. subjekt zabývající se všemi činnostmi jako společnost stěžovatele a jeho synů). Z výše uvedeného je zřejmé, že daň nebylo možno stanovit dostatečně spolehlivě, a proto měla být sjednána. Nezákonný postup správce daně posvětil jak žalovaný, tak krajský soud.

[20] V části VI. kasační stížnosti stěžovatel brojí proti konstrukci pomůcek, která dle jeho přesvědčení trpí závažnými nedostatky a logickými deficity způsobujícími, že daň nebyla takto stanovena dostatečně spolehlivě, resp. v přiměřené míře nevystihovala realitu daňového subjektu. Pod body 12 až 15 uvádí okolnosti způsobující nepřiměřenost stanoveného základu daně a výše daně, v bodě 16 až 21 argumentuje hrubým nepoměrem mezi základem a vypočtenou DPH s ohledem na základ daně z příjmů fyzických osob zúčastněných na společnosti. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že měl jen náklady jsoucí předmětem DPH (u kterých uplatňuje nárok na odpočet daně) a neměl žádné náklady, které předmětem DPH nejsou (jako např. mzdové náklady či nájemné). V jeho případě proto správně vyměřená DPH může odpovídat maximálně 21 % ze základu daně z příjmů fyzických osob.

[21] Vytýká krajskému soudu, že se argumentací ohledně hrubého nepoměru mezi stanovenou výší DPH a stanoveným základem daně z příjmů fyzických osob odmítl zabývat. Nesouhlasí se závěrem, že tato byla poprvé vznesena až při ústním jednání. Odkazuje na svoji žalobu, ve které poukázal na hrubé vybočení z mezí správního uvážení, nedostatky a logické deficity konstrukce pomůcek a absurdní výpočty základu daně a DPH. Námitku doplňuje podrobnými výpočty. Požaduje zohlednit, že teprve poté, co byly 24. 4. 2023 v čase bezprostředně předcházejícím konání ústního jednání v této věci, vydány krajským soudem rozsudky ve věcech daně z příjmů fyzických osob zúčastněných na společnosti, bylo možné považovat tyto základy daně za způsobilé k tomu, aby na jejich konkrétní výši stěžovatel mohl poukazovat a dostatečně určitě spočítat výši DPH, tak jak správně měla být doměřena.

Jinými slovy nelze konstatovat, že stěžovatel mohl a měl tuto argumentaci v celé její konkrétnosti použít dříve, když ji použil doslova několik minut poté, co byly doměřené základy daně z příjmů u stěžovatele a jeho synů potvrzeny rozhodnutím krajského soudu.

[22] Navrhuje zrušit jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného, jakož i všech 10 dodatečných platebních výměřů, vydaných správcem daně 26. 11. 2019 ve věci dodatečně vyměřené DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2015, 1. až 4. čtvrtletí roku 2016 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2017.

[23] Žalovaný ve vyjádření uvádí, že kasační stížnost nezpochybňuje závěry krajského soudu, ale závěry správce daně. V této souvislosti uvádí, že na všechny tyto žalobní námitky bylo odpovězeno jak žalovaným, tak krajským soudem.

[24] K povaze společnosti, jakož i oboru podnikání jednotlivých členů společnosti, se krajský soud vyjádřil v bodě 67 rozsudku s tím, že tato argumentace vznesená poprvé až v žalobě nebyla stěžovatelem žádným způsobem doložena. K přiměřenosti zvolených pomůcek uvádí, že se nedopustil žádného excesu ve smyslu ustálené judikatury NSS. Zvolené pomůcky jsou z hlediska jejich výběru i konstrukce racionální a přiměřené. V podrobnostech odkazuje na zprávu o daňové kontrole (str. 11 a násl.) a na odůvodnění jím vydaného rozhodnutí (zejména body 38 až 43.)

[25] Pokud jde o stěžovatelovu námitku, že výše DPH mohla být stanovena maximálně 21 % ze základu daně z příjmů fyzických osob, ztotožňuje se žalovaný se závěrem krajského soudu, že tato námitka byly v daleko stručnější podobě uplatněna poprvé až při ústním jednání před krajským soudem 24. 4. 2023, tj. opožděně. Připomíná, že žalobou napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno 20. 5. 2021, lhůta pro podání žaloby a pro případné rozšíření žalobních bodů uplynula v souladu s § 72 s. ř. s. 20. 7. 2021.

[26] Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Rovněž ověřoval, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[28] Úvodem NSS předesílá, že kasační stížnost obsahuje řadu námitek, které NSS není oprávněn přezkoumat, protože jednak doslovně opakují žalobní argumentaci nebo brojí proti závěrům správců daně, nikoli krajského soudu.

[29] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož takové rozhodnutí vzešlo, domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost

pokračování

způsobila k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě závěry krajského soudu. V žádném případě nepostačuje, aby kasační stížnost toliko doslovně opakovala žalobní námitky. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4 051/2020 Sb. NSS, „*kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřijatelná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).*“

[30] Konkrétní námitky jsou obsahem části IV. až VI. kasační stížnosti.

[31] Shoda textu kasační stížnosti se žalobou se v daném případě týká kasačních námitek uvedených v části V. kasační stížnosti (body 5 až 9) a kasačních námitek uvedených v části VI. kasační stížnosti (body 12 až 16). Ty totiž zcela odpovídají části žalobních námitek obsažených v žalobě v části VI. a v části VII. a VIII. Těmito námitkami se proto NSS věcně zabývat nemohl (srov. usnesení NSS z 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS; viz rovněž rozsudek NSS z 23. 6. 2023, č. j. 9 Afs 70/2023-73, bod 37).

[32] Body 17 až 21 části VI. kasační stížnosti jsou podrobnou rekapitulací doměřovacího řízení za rozhodná zdaňovací období, doplněné vlastními výpočty výše DPH, která mohla být stěžovateli doměřena s ohledem na základ daně z příjmů fyzických osob zúčastněných na společnosti.

[33] K věcnému přezkumu NSS uvádí, že výtka krajskému soudu spočívající v opomenutí skutečnosti, že ve výpočtu daně nebylo správcem daně zohledněno, že činnosti v oboru elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů se v rámci společnosti věnovali jen tři společníci, činnosti v oboru prodej elektrospotřebičů se v rámci společnosti věnoval jen jeden společník a činnosti v oboru prodeje cyklistických potřeb a doplňků stravy se věnoval rovněž jen jeden společník (část IV. kasační stížnosti, body 1 až 5), nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku.

[34] Z odůvodnění napadeného rozsudku NSS ověřil, že krajský soud výše uvedené skutečnosti neopomenul. Krajský soud zejména konstatoval, že uvedená argumentace byla poprvé uplatněna až v podané žalobě, a to bez jakýchkoli důkazů či alespoň návrhů důkazu. Krajský soud dále zdůraznil, že rozdílné náplně činností jednotlivých účastníků řízení měl stěžovatel primárně nejen tvrdit, ale rovněž prokázat zejména v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 6 Afs 223/2020-28). To však stěžovatel nejen neučinil, ale ani neosvětlil, co mu v takovém postupu bránilo. Krajský soud dále uvedl, že ověřil, že z podkladů doložených stěžovatelem v daňovém řízení nebylo bez součinnosti stěžovatele možné rozdílnou náplň činnosti jednotlivých společníků zjistit. Uplatněnou a ničím nepodloženou argumentaci proto s přihlédnutím k postupu správce daně, který při konstrukci a výpočtu daně za pomoci pomůcek použil všechny jemu dostupné skutečnosti, na jejichž základě se výše daně jevila jako reálná, vyhodnotil jako nedůvodnou (viz bod 67 napadeného rozsudku). Tomuto postupu nelze nic vytknout. Uvedenou kasační argumentaci navíc považuje NSS za ryze účelovou, a to nejen proto že nebyla uplatněna ani v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení, ale také proto, že ve všech fázích dosavadního řízení zůstala pouze v rovině ničím nepodloženého tvrzení. Vytýkat správcům daně, že za této procesní situace uvedená tvrzení ve výpočtu daně nezohlednili, je přinejmenším nelogické. Pro úplnost NSS uvádí, že kasační tvrzení, že nebylo zohledněno to, že v sídle provozovny bylo umístěno pro veřejnost pouze „okénko“ na příjem objednávek

k opravě elektrospotřebičů, nemá NSS jak přezkoumat. Stěžovatel totiž neuvádí, jak tato skutečnost měla ovlivnit závěr, že doměřená DPH nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

[35] Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani kasační argumentaci, dle které se měl krajský soud zabývat námitkou napadající hrubý nepoměr mezi stanoveným základem a výší DPH s ohledem na stanovený základ daně z příjmů všech fyzických osob zúčastněných na společnosti (tj. že DPH mohla být za rozhodná období stanovena maximálně ve výši 21 % správcem daně stanoveného základu daně z příjmů fyzických osob).

[36] Z obsahu soudního spisu NSS ověřil, že stěžovatel v žalobě (ani v replice k žalobě) žádné takové tvrzení neuplatnil. Ze záznamu ústního jednání před krajským soudem zachyceném na CD připojeném k soudnímu spisu NSS ověřil, že tato námitka byla poprvé uplatněna až při ústním jednání konaném 24. 4. 2023. Jednání bylo za účelem vyhlášení rozsudku odročeno na 26. 4. 2024. Ze záznamu z vyhlášení rozsudku z 26. 4. 2023, zachyceném na CD připojeném k soudnímu spisu, NSS dále ověřil, že krajský soud ve stručném ústním odůvodnění rozsudku v obecné rovině konstatoval, že při posuzování daňové účinnosti nákladů a oprávněnosti uplatnění daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění se vychází z různých hmotněprávních předpisů a z různých zdaňovacích období, a nelze proto automaticky předjímat absolutní rovnost mezi daňovou účinností nákladů a oprávněností uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Konstatoval, že tato disproporce nemůže sama o sobě mít za následek nespolehlivě stanovenou daň; skutečnost, že 21 % základu daně z příjmů odpovídá daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně. Tato žalobní argumentace byla navíc vznesena zástupkyní stěžovatele až v rámci ústního jednání před krajským soudem, a tedy opožděně.

[37] NSS z žaloby ověřil, že stěžovatel nespolehlivě stanovenou daň dovozoval zejména ze skutečnosti, že správce daně nenalezl srovnatelný subjekt, který by v rámci své podnikatelské činnosti kombinoval veškeré činnosti jako účastníci podílející se na společnosti. Dále napadal, že u vybraných srovnatelných subjektů nezohlednil různý počet osob podílejících se na podnikatelské činnosti ani rozdílné náplně činností jednotlivých účastníků; nezjišťoval za jakých podmínek srovnatelné daňové subjekty podnikají ani jaká část příjmů a výdajů se týkala jiných činností. Způsob rozdílně vybraných subjektů pro účely daně z přidané hodnoty a pro účely daně z příjmů fyzických osob napadal pouze obecně, s tím, že se mu zdá nejasný, protože srovnatelné subjekty se odlišují velikostí – počtem osob (subjekt vybraný pro účely daně z příjmů fyzických osob měl v rozhodných obdobích 5, 5 až 7 zaměstnanců, zatímco subjekt vybraný pro účely DPH pouze jednoho z.) a ani jeden ze subjektů není stěžovateli velikostně podobný. V žalobě nebylo ani náznakem uplatněno pozdější tvrzení, že základ daně a výše DPH je neproporcionální s ohledem na základ daně z příjmů fyzických osob stanovený správcem daně za rozhodná období také dle pomůcek. Ostatně skutečnost, že tuto konkrétní argumentaci stěžovatel uplatnil prostřednictvím své zástupkyně až při ústním jednání před krajským soudem, nerozporuje ani sám stěžovatel v kasační stížnosti (srov. bod [21] tohoto rozsudku). Mylně se však domnívá, že jde o argumentaci včasnou protože *“ji použil doslova několik minut poté, co byly doměřené základy daně z příjmů u stěžovatele a jeho synů potvrzeny rozhodnutím krajského soudu.”*

[38] Řízení před krajským soudem není pokračováním daňového řízení. Předmětem soudního přezkumu je pravomocné rozhodnutí správce daně, za podmínky, že daňový

pokračování

subjekt vyčerpal řádný opravný prostředek, má-li takový prostředek k dispozici. Řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a zásadou koncentrace. To mj. znamená, že žalobce v zákonem stanovené lhůtě 2 měsíců předurčuje rozsah soudního přezkumu napadených výroků rozhodnutí, protože soud je žalobními body vázán, přičemž bez námítky může přihlídnout jen k některým vadám řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Soudní řád správní neumožňuje, aby pod zcela nekonkrétní žalobní bod „daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě“ mohl žalobce v rámci řízení před správním soudem následně doplňovat libovolný počet dalších skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2014, č. j. 5 Afs 102/2013-23, body 41 a 42).

[39] Pokud stěžovatel s postupem finančních orgánů nesouhlasil, měl proti němu brojit již v žalobě v zákonem stanovené lhůtě, ne až při ústním jednání 24. 4. 2023. Stěžovatel, resp. jeho zástupkyně při ústním jednání uvedla, že při této argumentaci vychází z dodatečných platebních výměrů, kterými byl stanoven stěžovateli a jeho synům mj. základ daně na dani z příjmů fyzických osob.

[40] Stěžovatel podal společnou žalobu jak ve věci stanovení daně z příjmů fyzických osob, tak ve věci DPH (část týkající se daně z příjmů fyzických osob byla krajským soudem vyloučena k samostatnému projednání, viz usnesení ze dne 26. 1. 2022, založené na č. l. 2 soudního spisu). Jinými slovy, všechny dodatečné platební výměry byly v době podání žaloby pravomocné a stěžovateli tedy nic nebránilo, aby tuto argumentaci uplatnil již v žalobě. Opačný postup by vedl k tomu, že by žaloba byla pouze formální náležitostí pro řízení před soudem a veškeré rozhodné skutečnosti by žalobci předkládali až při jednání před správními soudy. To, jak uvedeno, zákon nedovoluje. Krajský soud postupoval v souladu se zákonem; NSS připomíná, že účelem jednání před soudem je naplnění zásady ústnosti a veřejnosti, nikoli k uplatňování opomenutých námitek v rozporu se zásadou koncentrace.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. října 2023

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

