



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **David Khol**, sídlem Zámecká 2, Vrchlabí, 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 29/2020-66,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 12. 2017, č. j. 1930839/17/2714-50524-607644, Finanční úřad pro Královéhradecký kraj žalobci doměřil podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 381 393 Kč, daňovou ztrátu ve výši – 959 276 Kč a daňový bonus ve výši – 51 012 Kč. Žalobci zároveň vznikla zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 86 481 Kč podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a penále z částky doměřené daňové ztráty ve výši 9 592 Kč podle § 251 odst. 1 písm. c) téhož zákona.

[2] Žalobce provozoval ve dvou provozovnách maloobchod (a v malé míře i velkoobchod) s dekoračním zbožím, potravinami, nábytkem, osvětlením, sklem, porcelánem, dárkovými a dalšími předměty. Dodatečný platební výměr vydal správce daně

na základě daňové kontroly, při které žalobce nepředložil průkaznou evidenci zásob ani evidenci cen ve smyslu § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně upozornil, že ačkoliv žalobce nevytvářel za předchozí roky žádné významnější zisky, stav jeho zásob se meziročně pravidelně výrazně zvyšoval. Vzhledem k nedostatkům v evidenci zásob se žalobci nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o (žalobcem tvrzené) konstantní obchodní přírážce ve výši 30 %, a v důsledku toho rovněž o tom, zda žalobce uvedl ve své daňové evidenci všechny zdanitelné příjmy. Další pochybnosti správce daně vyvstaly v souvislosti s výdaji na provoz vozidla, které žalobce uplatnil jako uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož žalobce podle správce daně nesplnil své důkazní povinnosti vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu v takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.

[3] Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 6. 2020, č. j. 21097/20/5200-10422-711621, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Zdůraznil, že i v případě vedení evidence zásob formou tzv. kontroly korunou je daňový subjekt povinen vytvořit natolik přehledný vnitřní systém, aby bylo možné stav zásob ověřit a prokázat, jak s nimi naložil. Této povinnosti však žalobce nedostál a správce daně v důsledku toho mohl ověřit výši obchodní přírážky pouze u některých položek. U těch bylo zjištěno, že výše obchodní přírážky značně kolísala. To bylo potvrzeno rovněž údaji o cenách zjištěnými při místních šetřeních v následujícím zdaňovacím období (rok 2017). První podmínka stanovení daně podle pomůcek (porušení povinností daňovým subjektem) byla podle žalovaného naplněna porušením § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Naplnění druhé podmínky (nemožnost stanovit daň dokazováním v důsledku porušení povinností daňovým subjektem) žalovaný spatřoval v tom, že právě kvůli nedostatkům v evidenci zásob nemohl správce daně ověřit, jak bylo se zásobami naloženo a zda výdaje na jejich pořízení představovaly výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rovněž třetí podmínka (možnost stanovit daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě) byla podle žalovaného naplněna. Správce daně vycházel z poznatků, které získal v rámci daňové kontroly (zejména nezpochybněných údajů o pořízení zboží) a s maximální přesností z nich vyšel. Žalovaný upozornil na obecné principy stanovení daně podle pomůcek, zohlednil rovněž výši ztratného deklarovanou žalobcem, náklady na provoz automobilu (snížené v souvislosti s neprokázáním jeho použití pouze pro účely podnikání) a zkoumal i existenci okolností, z nichž mohly vyplynout výhody pro žalobce. Žalovaný se dále podrobně zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, žádné z nich však nepřisvědčil.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[5] Krajský soud konstatoval, že daňová evidence má podle § 7b zákona o daních z příjmů obsahovat údaje o příjmech a výdajích a o majetku a dlužích, přičemž pod majetek spadají rovněž zásoby zboží. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci zákon o daních z příjmů odkazuje na zvláštní právní předpisy o účetnictví, tedy § 6 až 9 vyhlášky 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

pokračování

„prováděcí vyhláška“). Krajský soud upozornil, že podle § 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky má být účetní jednotka schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob, včetně jejich ocenění, a to i v případě účtování o zásobách způsobem B, tedy za použití tzv. kontroly korunou. Krajský soud tedy nepřisvědčil námitce, že žalobce vedl daňovou evidenci v souladu s právními předpisy.

[6] Krajský soud zdůraznil, že správce daně nepožadoval, aby žalobce prokázal, že nepoužíval jinou než 30% obchodní přírážku. Správce daně naopak požadoval, aby žalobce 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 obchodní přírážka v roce 2017 se pohybovala v rozmezí 41 až 120 %. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil písemnosti nazvané „*Stav zásob k 31. 12. 2015*“ a „*Stav zásob k 31. 12. 2016*“; tyto doklady obsahovaly výpočet konečného stavu zásob za uvedené roky, přičemž při výpočtu žalobce vycházel z obchodní přírážky ve výši 30 %. Předloženy též byly položkové inventury zásob za roky 2015 a 2016 vedené v nákupních cenách. Z těchto podkladů však podle krajského soudu nevyplýval 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 neodpovídaly tvrzení žalobce o provedení tzv. kontroly korunou, neboť jejím výchozím principem je vedení evidence v prodejních cenách zároveň s evidencí v pořizovacích cenách.

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

[8] Jelikož žalobce řádně nevedl skladovou evidenci ani knihu jízd a neprokázal ani jiným způsobem svá tvrzení, krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Uvedená žalobcova pochybení zároveň způsobila, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, neboť se nejednalo o neprůkaznost účtování o dílčích položkách, ale o neprůkaznost kompletní příjmové stránky daňové evidence.

[9] Správce daně podle krajského soudu stanovil daň pomůckami spolehlivě. Žalobce brojil proti tomu, že správce daně počítal s „prodáním“ veškerých zásob a nezohlednil potřebu předzásobení nové provozovny od 2. 1. 2017 a že vycházel z cen z roku 2017, nikoliv z kontrolovaného období. Žalobce však neprokázal, 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 žalobce, aniž by hledal srovnatelný subjekt, neboť tak se stanovená daň nejpravděpodobněji blíží realitě. Krajský soud rovněž uvedl, že volba pomůcek je pouze na správci daně, daňový subjekt do této volby nemůže zasahovat. Ani pokud jde o „prodej“ veškerých zásob, žalobce 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.

[10] Co se týká zahrnutí doměřené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), krajský soud upozornil, že konkrétní příjmy získané v rozporu se zákonem nemohou být z povahy věci výslovně uvedeny v zákoně. Žalobce však neodvedením DPH získal finanční prostředky, s nimiž mohl nakládat, tato hodnota se tak stala jeho příjmem. Krajský soud

rovněž podotkl, že to byl sám žalobce, kdo v doplnění odvolání výslovně uvedl, že ztrátu neuplatní a využije ji v rámci řádného daňového přiznání v dalším zdaňovacím období. Rovněž v případě odpisů hmotného majetku žalobce správci daně nesdělil, jakou výši odpisů požadoval uplatnit, přestože jej k vyjádření (mimo jiné) i ke konstrukci pomůcek správce daně vyzval v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

[11] K otázce legitimního očekávání krajský soud upozornil na rozdílný charakter daňových kontrol a na to, že není patrné, zda správce daně při kontrole DPH za 1. až 4. čtvrtletí 2013 posuzoval i evidenci zásob a výši obchodní přírážky. Daňovou kontrolu DPH za rok 2013 a daňovou kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2016 tedy nelze považovat za skutkově a právně shodné případy ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Žalobce (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.

[13] 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 hmotného investičního majetku i s odpisovými kartami a správce daně je 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 nesouhlasí 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 výdejek a příjemek na skladových kartách, jelikož mu to zákon neukládá. Vedl pouze evidenci denních tržeb za pomoci elektronických pokladen, nemusel vést evidenci položkového prodeje. Stěžovatel provedl k 31. 12. 2016 kontrolu korunou a skutečný stav zásob ověřil.

[14] Závěr správce daně, že stěžovatel nepoužíval pevnou obchodní přírážku 30 %, považuje 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 nebyly žádné prodeje, které by nezaevidoval. Ani skutečnost, že stěžovatel nepoužíval své vozidlo pro jiné než služební účely, nebylo možné prokázat. Byl to tedy naopak správce daně, kdo neprokázal, že je stěžovatelem vedená daňová evidence neprůkazná. Ze spisu podle stěžovatele nevyplývá jediná indicie svědčící o neprůkaznosti nebo nesprávnosti daňové evidence. V průběhu daňové kontroly byla porušována stěžovatelova práva, neboť probíhala místní šetření bez

pokračování

jeho přítomnosti a správce daně zjišťoval informace o dodávkách zboží od třetích osob, a tedy ve skutečnosti prováděl zastřené výslechy svědků bez účasti stěžovatele.

[15] Ani pochybnosti ohledně výše obchodní přírážky založené na zjištění z roku 2017 podle stěžovatele nebyly relevantní. V roce 2017 se totiž stěžovatel řídil odlišnou cenovou politikou (k níž přistoupil v důsledku evidence tržeb). 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. Správce daně zpochybňoval daňovou evidenci i z toho 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.

[16] Podle stěžovatele z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že podmínkou správního stanovení daně za použití pomůcek je využití informací 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 nezbyval. 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 (její otevření měl správce daně při použití pomůcek vyhodnotit jako výhodu stěžovatele podle § 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. Stěžovatel se táže, 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 podle něj založeny na mylné domněnce, že takové prodeje musí nutně mít nižší přírážku než prodeje v kamenném obchodě. Stěžovatel tvrdí, 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.

[17] Dále stěžovatel brojí proti nezohlednění výhod ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, jimiž podle něj měly být konkrétně odpisy hmotného majetku a uplatnění daňové ztráty. Stěžovatel vysvětluje, že byl v kontrolovaném období ve ztrátě, proto si neuplatnil odpisy hmotného majetku. Evidence hmotného majetku včetně odpisových karet však byla správcem daně v rámci daňové kontroly předložena, správce daně měl tedy tuto skutečnost vzít v potaz. Proto považuje stěžovatel za chybný závěr krajského soudu, že nepředložil žádné důkazní prostředky, z nichž by možnost uplatnění odpisů vyplývala. Podle stěžovatele byly informace o možnosti uplatnění odpisů správcem daně známy z jeho úřední činnosti. K otázce uplatnění daňové ztráty stěžovatel téměř doslova opakuje svou žalobní argumentaci a doplňuje, že krajský soud se k této námitce nijak nevyjádřil.

[18] Podle stěžovatele nemělo zahrnutí doměřené DPH do základu daně z příjmů fyzických osob oporu v zákoně, neboť tímto došlo ke dvojnásobné penalizaci a úročení této

daně a zároveň k vyššímu odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Stěžovatel namítá, že tímto způsobem daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. V odůvodnění napadeného rozsudku postrádá stěžovatel zdůvodnění, proč se soud přiklonil k výkladu žalovaného, a nikoli k argumentaci stěžovatele. Závěr krajského soudu, že částečná dvojitá penalizace doměřené DPH jde plně k tíži stěžovatele, je podle stěžovatele v rozporu s pravidlem, že přechod na pomůcky nelze vnímat jako nástroj trestání daňového subjektu.

[19] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že mu v důsledku daňové kontroly roku 2013 nemohlo vzniknout žádné legitimní očekávání. I současná kontrola se totiž týkala rovněž DPH, předmětem předchozí daňové kontroly zároveň z povahy věci byla i daňová evidence. Stěžovatel tvrdí, že neexistuje žádné racionální vysvětlení pro zcela odlišný postup správce daně v jednotlivých obdobích.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, 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 možné 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 prokázal jen ty skutečnosti, které sám tvrdil. Pokud jde o stěžovatelem učiněné vklady do podnikání, ty nebyly důvodem použití pomůcek, ale pouze okolností, ke kterým správce daně přihlédl v souladu se svou povinností přihlédnout ke všemu, co při správě daní vyjde najevo. Co se týče spolehlivosti stanovení daně, žalovaný připomíná, že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad a stěžovatel nemá právo jakkoliv participovat na výběru pomůcek.

[21] V případě výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu spočívající v uplatnění daňové ztráty dokonce sám stěžovatel uvedl, že ji neuplatňuje. Odpisy hmotného majetku naopak nejsou výhodou, ale výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud měl stěžovatel zájem o jejich uplatnění, mohl to správci daně sdělit ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. V odvolání proti dani stanovené podle pomůcek je však možné namítat pouze nedostatečnou spolehlivost celkové daně. Obdobně otevření nové provozovny správce daně zohlednit nemusel, neboť z evidencí dodaných stěžovatelem nevyplývalo, že by jakkoliv rozlišoval mezi zbožím jednotlivých provozoven či bylo možné nějak určit, které zboží nebo kolik ho patří k nově otevřené provozovně. Správce daně naopak neopomněl, že stěžovatel v minulých letech hospodařil se ztrátou či minimálním ziskem, a přesto vykazoval výrazné meziroční nárůsty zásob. K ochraně legitimního očekávání žalovaný uvádí, že odlišný přístup kontrol v roce 2013 a 2016 byl odůvodněn jejich odlišným charakterem. Žádný subjekt navíc nemá právo na neměnnou rozhodovací praxi.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté

pokračování

soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, 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.

[23] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že na základě téže daňové kontroly správce daně doměřil stěžovateli rovněž DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2016, proti čemuž se stěžovatel taktéž odvolal a následně podal i správní žalobu a kasační stížnost. Kasační stížnost ve věci DPH Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 10. 2023, č. j. 5 Afs 193/2022-41, zamítl, přičemž z tam uvedených závěrů v rozsahu, v němž jsou posuzované skutečnosti shodné, soud vycházel i v nyníjší věci.

[24] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž je nutné přihlížet z úřední povinnosti. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele 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).

[25] Rozhodnutí krajského soudu kritéria přezkoumatelnosti splňuje – jedná se o odůvodněné a srozumitelné rozhodnutí. Ačkoliv stěžovatel nepovažuje některé své námitky 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 rok 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 vlastní, a vzhledem k tomu tedy bylo nadbytečné, aby krajský soud jen opakoval již vyřčené závěry žalovaného.

[26] Podstatou posuzované věci jsou otázky a) naplnění podmínek pro použití pomůcek pro stanovení daně, b) dostatečné spolehlivosti stanovení daně, c) zohlednění výhod ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu a d) legitimního očekávání údajně založeného daňovou kontrolou DPH za 1. až 4. čtvrtletí roku 2013.

III. a) Naplnění podmínek ke stanovení daně za použití pomůcek

[27] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň

stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“. Aby bylo možné k použití pomůcek přistoupit, musí být možné daň stanovit jejich pomocí dostatečně spolehlivě, jinak je nutné 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, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Nabude-li správce daně pochybnosti 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 popsáným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, 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 68/2010-174), 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 možné použít pomůcky – posouzení, zda bylo možné stanovit daň dokazováním, je nutné 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, publ. pod 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 stěžovatelem předložené podklady neprůkazné. Důkazní břemeno správce daně 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 nákladů vynaložených v souvislosti s provozem vozidla Mercedes Viano registrační značky X (zejména pohonných hmot), a neprůkaznosti evidence, kterou měl stěžovatel dokládat stav zásob a množství prodaného zboží.

pokračování

[32] Pokud jde o knihu jízd, tu správce daně považoval za nevěrohodnou, neboť údaje v ní uvedené 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, cesty podniknuté v době, kdy bylo vozidlo v servisu, vykázané cesty pro zboží, které však měl doručovat dodavatel přímo do provozovny stěžovatele). Některé z těchto nesrovnalostí vysvětlil stěžovatel jako omyl (zahrnutí výměny pneumatik jiných vozidel), přesto však nebylo možné považovat knihu jízd za průkaznou, neboť bylo zřejmé, že se údaje v ní vedené nevztahují pouze k jedinému vozidlu, a nebylo možné 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] V návaznosti na své pochybnosti o cestách pro zboží vykázaných v knize jízd si správce daně vyžádal informace od třetích osob ohledně způsobu dodání zboží. V tom stěžovatel spatřoval „zastřený výslech svědků“. Nejvyšší správní soud však je toho názoru, 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, publ. pod č. 1224/2007 Sb. NSS).

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

[35] Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů „[d]aňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a dlužích.“. Je nepochybné, že pod pojem „majetek“ lze zařadit rovněž zásoby.

[36] Podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů „[p]ro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak“. Zákon o daních z příjmů tímto odkazuje na § 6 až § 9 prováděcí vyhlášky, kde je uveden výčet jednotlivých druhů majetku, včetně některých základních definic a pravidel, která je nutné v rámci zaznamenávání jeho pohybu (ať již při vedení účetnictví nebo v rámci daňové evidence) dodržovat.

[37] Podle § 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky „[o] zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“.

[38] Jelikož § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů v souvislosti s vymezením složek majetku v daňové evidenci odkazuje na účetní předpisy, daňové subjekty jsou povinny stav zásob určitým způsobem zaznamenávat, ať již vedou účetnictví, nebo pouze daňovou

evidenci. Je zřejmé, že odkaz na § 9 prováděcí vyhlášky by postrádal jakýkoli smysl, pokud by měl směřovat pouze na definice jednotlivých druhů zásob (odstavec 1 až 6). Pravidla zde zakotvená by se totiž nemohla nikterak projevit, pokud by daňový subjekt evidenci zásob (§ 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky) vůbec nevedl. Správce daně ani žalovaný nepřikládali stěžovateli k tíži to, že nedodržel § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ale neexistenci záznamů, které by umožnily prokázat stav zásob (a tím i pravdivost tvrzení daňového subjektu ohledně zahrnutí veškerých prodejů do daňové evidence). K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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 poskytovat přesný odraz skutečného stavu zásob. Stav majetku a zásob jen tak odpovídá skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39).

[39] Podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů „[z]jištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25.“.

[40] Stěžovatel svoji povinnost vést řádnou daňovou evidenci a provést zjištění skutečného stavu zásob 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 k 31. 12. 2016 - změna*“, kterým mělo dojít k opravě chyby, v důsledku čehož došlo k zohlednění ztratného 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.

[41] 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 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.

[42] 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

pokračování

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.

[43] Jak vyplývá z výše uvedeného, správnost stěžovatelovy evidence stojí na předpokladu, že veškeré zboží stěžovatel prodává s obchodní přírážkou přesně 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 %. 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 vícenáklady spojenými s takovým typem prodeje vůbec nereflktují, že rozpětí výše obchodní přírážky u jednotlivých prodejů sahalo od 20 % po 70 %. To neodpovídá stěžovatelově tvrzení o jeho cenové politice založené na jednotné přírážce u veškerého zboží. Stěžovatelovo vysvětlení je zároveň 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. Ačkoli stěžovatel zdůrazňoval, že přes e-shop prodává pouze minimum zboží, vedení evidence na základě principu kontroly korunou vyžaduje, aby bylo možné 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 vypovídat o stavu zásob, když některé zboží bylo prokazatelně prodáno s jinou přírážkou, než jakou stěžovatel použil pro určení pořizovací ceny prodaných zásob podle součtu hodnoty celkového prodaného zboží v prodejních cenách.

[44] 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 jednotlivé obchodní přírážky se 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 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 jejímu strmému nárůstu v roce 2017 zůstávají relevantní.

[45] Za irelevantní naopak zdejší soud považuje 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 provádí-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.

[46] Místní šetření dne 4. 7. 2017 proběhlo po dohodě se stěžovatelovou tehdejší zástupkyní, paní M. K. 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 nespécifikoval, jaký vliv mohla mít jeho neúčast na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, tj. jak mohl být výsledek řízení ovlivněn. Pokud jde o místní šetření 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, vliv absence stěžovatele na tomto místním šetření na zákonnost rozhodnutí ve věci samé je tedy z povahy věci vyloučen.

[47] Není ani pravdou, že by správce daně po stěžovateli požadoval prokázání negativních skutečností. Stěžovatelova tvrzení vycházela z předpokladu obchodní přírážky u veškerého zboží v 30% výši. Právě tento stěžejní předpoklad 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 možné žádným způsobem zjistit, jaká byla hodnota prodaného zboží v pořizovacích cenách, přičemž právě v pořizovacích cenách stěžovatel vedl údaje 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. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 2. 2013, sp. zn. 22 Cdo 4707/2010).

[48] 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 veškeré zdanitelné příjmy (tedy jinými slovy absenci nezaevidovaných příjmů), není s touto logikou v rozporu, neboť správce daně nikdy nezpochybnil, v jaké hodnotě bylo zboží pořizeno, a v zásadě tak stačilo upřesnit, o jaké zboží se jednalo, jaké zůstalo na skladě a jaké bylo prodáno. To by vedlo k ucelenému přehledu o stěžovatelových zdanitelných příjmech.

[49] 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 podtrhují. I v případě, že by byly tyto

pokračování

pochybnosti zcela rozptýleny, na závěru o neprůkaznosti stěžovatelem předložených evidencí by se nic nezměnilo. Jakékoli další dokazování či výzvy v tomto směru by tak byly nadbytečné.

[50] Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně dostatečným způsobem zpochybnil průkaznost jak daňové evidence, tak knihy jízd. Je rovněž zřejmé, že stěžovatel při dokazování nedodržel své zákonné povinnosti, v důsledku čehož nebylo možné 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 nesahá 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 povinnost důkazní tížící daňový subjekt (obdobně srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45). Podmínky pro použití pomůcek tedy byly splněny.

III. b) Dostatečně spolehlivé stanovení daně

[51] Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předepsáno, 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 včas 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, byť odhadem, měla být stanovena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek pouze s poukazem na to, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Jako jednoznačný exces je možné 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. To by představovalo zásadní pochybení správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).

[52] Možnost daňového subjektu zpochybnovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutné posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na zásadní pochybení či excesy, ale jimiž je zpochybněna jen přesná výše daně stanovené podle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Daňový subjekt 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). 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). 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.

[53] Co se týče pomůcek souvisejících s náklady vynaloženými na provoz vozidla, stěžovatel v posuzovaném případě žádné konkrétní námitky nevznáší. Soud tak nemá důvod pochybovat o tom, že byla tato část daně stanovena dostatečně spolehlivě. Dodatečně stanovená daň z příjmů fyzických osob v souvislosti s neprůkaznou knihou jízd se ostatně od stěžovatelem tvrzené výše daně odchyľuje pouze v řádu stovek korun, zjevně nepřiměřená výše takto stanovené daně tak v tomto ohledu v podstatě nepřipadá v úvahu.

[54] Stěžovatel namítá, 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.

[55] 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 jednoznačně zpochybněna. Pokud jde o výši obchodní přírážky, vyšel z vlastních zjištění o přírážkách aplikovaných na zboží prodané přes e-shop. Je sice pravdou, že tímto způsobem stěžovatel realizoval jen zlomek prodejů, to však rozhodně neznamená, že by byl takový postup nezákonný – správcem daně použitá obchodní přírážka je jen o 9,6 procentních bodů 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.

[56] K otázce zahrnutí doměřené DPH do příjmů stěžovatele Nejvyšší správní soud konstatuje, že úvahy žalovaného jsou dostatečně odůvodněné a neshledal v nich žádný logický rozpor, který by vedl k excesivnímu stanovení daně z příjmů fyzických osob. Správnost zahrnutí doměřené DPH do konstrukce pomůcek již Nejvyšší správní soud potvrdil např. v nedávném rozsudku ze dne 25. 7. 2023, č. j. 10 Afs 25/2023-48. Samotné doměření daně podle pomůcek (včetně zahrnutí příjmu odpovídajícího nesprávně neodvedené DPH) skutečně nepředstavuje sankci (jak správně konstatoval i krajský soud), jeho případná dílčí nepřesnost však jde k tíži daňového subjektu, který porušil své povinnosti.

[57] Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že správce daně při svém odhadu vycházel z domněnky, 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. Nejde o žádný závažný logický deficit, pro který by stanovená daň neměla reflektovat stěžovatelovu realitu. Soud zdůrazňuje, že se jedná pouze o pomůcky, jejichž účelem je daň

pokračování

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. 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 některé zboží nakoupené v předchozích letech. Předpoklad, že stěžovatel každý rok nakoupí zhruba stejné množství zboží, jako prodá (bez ohledu na to, kdy přesně bylo zboží pořízeno), Nejvyšší správní soud nepovažuje za nelogický ani zjevně nesprávný. Správce daně tedy nepochybil, pokud počítal při svém odhadu s tím, že stěžovatel prodal zboží ve stejném objemu, jako jej nakoupil.

[58] Podle stěžovatele měl správce daně do svého odhadu zahrnout i to, že bylo nutné předzásobit novou provozovnu. Tato skutečnost měla představovat tzv. výhodu 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 možné použít (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, publ. pod č. 1223/2007 Sb. NSS). Otevření nové provozovny však nepředstavuje výhodu, k níž by měl správce daně přihlédnout ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Jde o faktor ovlivňující podnikání daňového subjektu, který se projeví ve výsledku jeho hospodaření a tím i v prvotním základu daně (před aplikací jednotlivých položek, které jej v souladu se zákonem o daních z příjmů mohou snížit, jako jsou položky snižující základ daně, odčitatelné položky či slevy na dani). Otevření nové provozovny tedy mohlo být zohledněno ve fázi konstrukce pomůcek jako takových, nikoli ve fázi, kdy se základ daně (vypočtený za použití pomůcek) podle § 98 odst. 2 daňového řádu snižuje (např. uplatněním slevy na dani či daňové ztráty).

[59] 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 ze stávajících provozoven, ani jaké množství zboží mělo sloužit jako zásoba pro novou. 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 ze 7 844 651 Kč na 9 670 922 Kč, tedy o 1 826 271 Kč (tj. zhruba o 23,3 %) a za rok 2015 z 6 457 686 Kč na 7 844 651 Kč, tedy o 1 386 965 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 nižší: podle tohoto dokumentu se stav zásob za rok 2016 zvýšil ze 7 844 651 Kč na 9 611 675 Kč, tedy o 1 767 024 Kč (tj. zhruba o 22,5 %).

[60] Jak vidno, tvrzené zvyšování stavu zásob potřebu předzásobit novou provozovnu sotva reflektuje. Není tudíž 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 novou provozovnu otevřel,

stěžovatel netvrdil (ani neprokázal), jaké množství zboží bylo použito jako předzásobení této nové provozovny, taková informace zároveň nevyšla najevo ani při daňové kontrole.

[61] Obdobně ani odpisy hmotného majetku nemohou představovat výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou odpisy hmotného majetku výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Odpisy hmotného majetku je tedy možné v rámci stanovení daně podle pomůcek uplatnit pouze jako součást použitých pomůcek, jejichž konstrukce je výlučně v gesci správce daně, a to správce daně prvního stupně. Jak vyplývá z § 114 odst. 4 daňového řádu, v rámci odvolacího řízení proti dani stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých pomůcek. V rámci odvolacího řízení již tedy není možné namítat dílčí nepřesnosti ve výběru pomůcek jako takových. Stěžovatel byl seznámen s konkrétními pomůckami použitými správcem daně v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, v této fázi řízení tedy mohl nezohlednění odpisů hmotného majetku namítat a doložit, jaké odpisy a v jaké výši požaduje uplatnit (neměl povinnost uplatnit odpisy žádné). V odvolacím řízení však již námitka nezohlednění odpisů (či jakýchkoli jiných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) nemůže být úspěšná, nepředstavuje-li případné pochybení správce daně překročení mantinelů dostatečné spolehlivosti použitých pomůcek. Nic takového však stěžovatel v projednávané věci netvrdí, tím spíše ani neprokazuje.

III. c) Zohlednění výhod ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu

[62] Výhodou podle § 98 odst. 2 daňového řádu, k níž by měl správce daně přihlédnout z úřední povinnosti, však mohla být daňová ztráta za předcházející zdaňovací období, která mohla být uplatněna v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017. Stěžovatel však v doplnění odvolání ze dne 14. 2. 2018 uvedl, že „nárok na shora uvedenou ztrátu v rámci odvolacího řízení neuplatní a využije ji v rámci řádného daňového tvrzení v dalším období“. Jelikož ani uplatnění daňové ztráty není povinností, správce daně nemohl daňovou ztrátu zohlednit v rozporu s vůlí, kterou stěžovatel explicitně projevil. Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž poznamenává, že tvrzení stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací ohledně nezohlednění daňové ztráty, není pravdivé. Krajský soud se touto problematikou konkrétně zabýval v bodě 68 napadeného rozsudku.

[63] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně stanovil daň z příjmů fyzických osob na základě pomůcek dostatečně spolehlivě.

III. d) Legitimní očekávání založené daňovou kontrolou DPH za 1. až 4. čtvrtletí roku 2013

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

[65] 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

pokračování

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, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS).

[66] Legitimní očekávání v určitých případech může být založeno též individuálním ujištěním, to však musí být dostatečně konkrétní a určité (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, publ. pod č. 2713/2012 Sb. NSS). 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).

[67] 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. Tím je právě ujištění, z něhož vyplývá, že se správní orgán konkrétní situaci zabýval, právně ji posoudil a výslovně potvrdil, že dospěl k závěru svědčícímu ve prospěch subjektu.

[68] Při pohledu tímto prismatem na posuzovaný případ je zřejmé, že by stěžovateli mohlo legitimní očekávání ohledně způsobu vedení daňové evidence vzniknout jedině tehdy, 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 zároveň výslovně potvrdil, že z této evidence jsou seznatelné veškeré relevantní informace. Jen stěží si pak lze představit konkrétní ujištění, že stěžovatel prokazatelně prodával zboží se stálou 30% obchodní přírůžkou – takové ujištění by se vztahovalo pouze k roku 2013 a stěžovatel v roce 2016 bezesporu mohl přírůžku změnit. Pouhé provedení daňové kontroly bez jakéhokoliv výslovného vyjádření k daňové evidenci, tj. pouhé nerozporování její průkaznosti, však každopádně nemohlo stěžovateli založit legitimní očekávání, že při další daňové kontrole nebude daňová evidence shledána neprůkaznou. Nelze rovněž odhlédnout od faktu, že předcházející daňová kontrola se týkala toliko daně z přidané hodnoty, nikoli daně z příjmů fyzických osob. I kdyby tedy evidence vedená stěžovatelem v roce 2013 obstála z hlediska daně z přidané hodnoty, tato okolnost nemůže bez dalšího svědčit o tom, že byla dostatečná i z pohledu daně z příjmů fyzických osob ve spojení s účetními předpisy, na něž zákon o daních z příjmů odkazuje.

IV.

Závěr a náklady řízení

[69] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[70] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

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

V Brně dne 29. listopadu 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu