



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. Lukáš Pleticha**, advokát se sídlem Průmyslová 1631/4, Jablonec nad Nisou, jako správce pozůstalosti T. H., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2022, čj. 26436/22/5300-21443-701707, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 20. 7. 2023, čj. 59 Af 28/2022-406,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil za užití pomůcek T. H. (dále jen „původní žalobce“) dvaceti čtyřmi dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a zákonné penále za zdaňovací období únor 2016 až prosinec 2017 a březen 2019. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání původního žalobce a tyto platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal původní žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. V průběhu řízení o žalobě původní žalobce zemřel. Krajský soud proto usnesením z 14. 3. 2023, čj. 59 Af 28/2022-388, rozhodl, že v řízení o žalobě bude nadále jednat se správcem pozůstalosti původního žalobce, tedy

s JUDr. Ing. Lukášem Pletichou (pozn. NSS: pro zjednodušení tohoto rozsudku bude Nejvyšší správní soud v bodě [6] a násl. tohoto rozsudku JUDr. Ing. Lukáše Pletichu označovat jako žalobce, resp. stěžovatele, byť předmětem tohoto řízení jsou daňové povinnosti původního žalobce, nikoliv žalobce).

[2] Krajský soud úvodem svého rozsudku zrekapituloval obsah správního spisu a podání účastníků řízení o žalobě. Ačkoliv bylo rozhodnutí žalovaného doručeno společnosti DATA – EKOREAL s.r.o. (pozn. NSS: daňový poradce), a nikoliv JUDr. Ing. Lukáši Pletichovi, který žalobce zastupoval v odvolacím řízení, tak se nejedná o překážku bránící projednání žaloby. Původní žalobce se o vydání a obsahu napadeného rozhodnutí zjevně dozvěděl, neboť jej prostřednictvím zástupce JUDr. Ing. Lukáše Pletichy napadl včasnou žalobou, v níž na obsah rozhodnutí žalovaného reagoval. Krajský soud proto po žalovaném nevyžadoval, aby napadené rozhodnutí před rozhodnutím soudu nynějším žalobci doručil.

[3] Krajský soud neprovedl dokazování správním spisem, neboť jím se dokazování neprovádí, resp. je s tímto spisem seznámen. Další důkazy, tj. metodický pokyn či daňovou evidenci původního žalobce, krajský soud rovněž neprovedl, a to vzhledem k obecnosti žalobních námitek a důkazních návrhů. Proto také nezadal zpracování znaleckých posudků. Neprovedl ani důkaz kalendáři, jimiž měla být prokázána mezi stranami nesporná otázka. Krajský soud dále shrnul relevantní právní úpravu a konstatoval, že soudní přezkum je omezen obecností žalobních námitek. Prvotní žaloba byla, navzdory avízu původního žalobce, doplněna až 14. 7. 2023, tj. pár dnů před nařízeným jednáním. Krajský soud obdržel v souvislosti s tímto doplněním 24 šanonů účetních dokladů s návrhem, aby byly provedeny k důkazu. Původní žalobce měl se svým hlavním dodavatelem zaveden systém, že zboží navezené v daném týdnu bylo dodavatelem vyfakturováno vždy v pátek. Protože únor a březen 2019 začínaly pátkem, tak se stalo, že tržby byly zahrnuty do měsíce končícího, kdežto náklady do měsíce začínajícího.

[4] Dle krajského soudu vyplývá z judikatury (rozsudek NSS z 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66), že pokud správce daně unese své důkazní břemeno při zpochybnění podkladů, které mu poskytl daňový subjekt, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt. To se také stalo v tomto případě. Pochybnosti správce daně byly důvodně založeny na rozporu mezi tržbami deklarovanými v daňových tvrzeních a mezi tím, jakých tržeb by měl původní žalobce dosahovat při porovnání nákupních a zjištěných prodejních cen. Další dílčí pochybnosti pak již jen dokreslily důvodnost zpochybnění daňové evidence. Správce daně přitom dle zprávy o daňové kontrole vzal v potaz, že březen 2019 začal pátkem a zboží dodané v únoru 2019 odečetl. Námitky o tom, že se správce daně nezabýval předkládanými argumenty či důkazy (chyby ve zprávách o daňové kontrole či rozpory se zákonem a metodickým pokynem), jsou natolik obecné, že vylučují soudní přezkum, resp. žaloba neuvádí žádná konkrétní pochybení. Žalovaný přitom na vyjádření či námitky reagoval.

[5] Ačkoliv se původní žalobce dostal do obtížné důkazní pozice, tak to neznamená, že by musel prokázat negativní skutečnost. Původní žalobce proto měl vést svoji daňovou evidenci tak, aby nemohla být zpochybněna. V nyní projednávané věci byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek (§ 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Ačkoliv správce daně nezpochybněval nákupy původního žalobce, tak jeho prodeje zůstaly zastřeny, a proto mohl využít pomůcky. Jeho kvalifikovaný odhad je

pokračování

srozumitelný a logický. Námitky ohledně tohoto odhadu jsou příliš obecné. Až při soudním jednání namítl žalobce konkrétní chybu správce daně. Ta se týkala nepřesného součtu částek uvedených za období únor 2016 v seznámení s výsledky kontrolního zjištění z 19. 8. 2021. Tato dílčí chyba však nic nemění na důvodných pochybnostech správce daně, resp. na zákonnosti nyní napadeného rozhodnutí žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. Krajský soud vytýkal přílišnou obecnost podané žaloby. Ta však jasně vymezovala konkrétní pochybení správce daně (např. chybné výpočty, nenaplnění předpokladů pro užití pomůcek či rezignace na dokazování). Správce daně nijak nedokázal zpochybnit poskytnutou daňovou evidenci. Jediným problémem, na který správce daně upozornil, bylo, že stěžovatel neuplatnil u některých zdanitelných plnění odečet. Uplatnit odečet je však právem, ne povinností, daňového subjektu, kdy neuplatnění takového odečtu nemůže zpochybnit daňovou evidenci.

[7] Správce daně založil své pochybnosti na nesprávném matematickém výpočtu. Ekonomické veličiny „obchodní přírážka“ a „hrubá zisková marže“ nesprávně považoval za totéž a oboje nazval obchodní přírážkou. Ve zprávě o daňové kontrole z 13. 10. 2021 správce daně naopak oboje označuje za marži. Vzorec pro výpočet obchodní přírážky vypadá takto:

$$\text{obchodní přírážka} = [(\text{prodejní cena} - \text{nákupní cena}) : \text{nákupní cena}] \times 100 \%$$

Naopak vzorec pro výpočet hrubé ziskové marže (či výsledek z prodeje) vypadá takto:

$$\text{hrubá zisková marže} = (\text{výnosy z uskutečněného prodeje} : \text{náklady na pořízení zboží}) \times 100 \%$$

[8] Svá výše popsaná zjištění o obchodní přírážce a hrubé ziskové marži založil správce daně na údajích z daňového přiznání, ačkoliv tyto údaje se v něm nevyplňují. Zatímco obchodní přírážka dosahuje u uzvených kostí i 104 % (pozn. NSS: původní žalobce podnikal v oboru řeznictví), tak hrubá zisková marže kolísá mezi 7 až 14 %. Taková hrubá zisková marže je standardní i v případě jiných společností. Takto nevěrohodně zjištěné údaje pak správce daně použil i v dalších nikde nepopsaných výpočtech, kterými pro daňové účely vypočítal příjmy, které však reálně stěžovatel neměl. To stěžovatel také prokázal, přičemž tato chyba ve výpočtu se pak s každou další aplikací násobila. Správce daně ignoroval výzvy ke zveřejnění tohoto výpočtu. Správce daně spočítal hrubou ziskovou marži za z pohledu časových řad nestandardní měsíc březen 2019, a to rozdílem mezi přijatými a poskytnutými zdanitelnými plněními. Zboží k dalšímu zpracování nacenil prodejní cenou, prohlásil jej za uskutečněná zdanitelná plnění a z těchto zjištění vyměřil daň prostřednictvím pomůcek. Tato nesprávná zjištění pak správce daně aplikoval i na období leden 2016 až prosinec 2017. Správce daně rovněž nesprávně aplikoval aritmetický průměr obchodních přírážek, kdy měl brát v potaz konkrétní výši této přírážky, prodané množství jednotlivých produktů a jejich váhy.

[9] Správce daně věcně nevypořádal námitky proti jeho postupu. V tomto ohledu zneužíval rozsudek NSS z 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130, dle kterého není třeba reagovat na každou jednotlivou námitku účastníka. Správce daně reagoval pouze na ty námitky,

jejichž vypořádání mu bylo ku prospěchu. Jelikož proti zprávě o daňové kontrole nelze uplatnit opravný prostředek, tak se nešlo proti „nekvalitnímu“ užití pomůcek bránit (rozsudek NSS z 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66). Správce daně přitom vůbec nezpochybnil daňovou či pomocnou evidenci k DPH, resp. nijak nedefinoval, jaké požadavky § 100 daňového řádu stěžovatel nesplnil. Výzvy správce daně „k prokázání úplnosti a správnosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních“ byly příliš obecné („V rozdílu obchodní přírážky na zboží nabízené k prodeji a skutečně dosažených tržeb – uskutečněných zdanitelných plněních není žádná korelace.“). Z důvodu této obecnosti se stěžovatel mohl správce daně pouze zeptat, co je předmětem těchto výzev a jak má dokazovat negativní skutečnosti, tj. prokázat, že neměl jiná zdanitelná plnění, které nepřiznal. Správce daně tedy měl své pochybnosti přesvědčivě formulovat a dovodit. Původní žalobce si přitom své daňové povinnosti plnil poctivě. Účtenka z prosince 2016, na které správce daně založil své pochybnosti, je padělaná, neboť byla vystavena mimo otevírací dobu provozovny a neodpovídá pokladnímu systému, který původní žalobce užíval. Správce daně tak postupoval nesprávně (rozsudek NSS z 22. 2. 2012, čj. 8 Afs 63/2011-74).

[10] Krajský soud se mýlí v tom, že správce daně dokázal zpochybnit poskytnutou daňovou evidenci. Správce daně nedokázal zpochybnit ani jeden z poskytnutých dokladů, tj. důkazní břemeno nemohlo přejít zpět na stěžovatele. Krajský soud nekriticky převzal závěry žalovaného o rozdílu mezi nákupními a prodejními cenami. Taktéž pomíjí, že obchodní přírážka se odvíjí od konkrétního druhu zboží a ne od tržby jako celku. K hypotetickým tržbám se lze přiblížit pouze při užití aritmetického průměru, který zohlední hmotnostní množství jednotlivých druhů zboží. Krajský soud aproboval závěr správce daně, že ze stěžovatelových tvrzení plynou neúměrně nízké obchodní přírážky. Neuvedl ovšem, z jakých tvrzení by toto mělo plynout. Byly vypořádány pouze méně podstatné připomínky, zatímco ty zásadními, např. ohledně výpočtů, nikoliv.

[11] Nesprávný je též závěr krajského soudu, že vznesené žalobní námitky byly příliš obecné. Jestliže předmětem tohoto sporu jsou nesprávné metody obecných výpočtů, tak tato argumentace bude vždy obecná. Teprve dosazením konkrétních hodnot do vzorců se získají konkrétní výsledky. Příkladem pochybení je zpráva o daňové kontrole z 22. 6. 2021. V tabulce 5 správce daně provedl orientační výpočet prodejní ceny, tj. ceny, za kterou by dané zboží bylo možno prodat. Dále však tento orientační výpočet považoval za uskutečněná zdanitelná plnění. Zdanitelné plnění se přitom považuje za uskutečněné dnem prodeje, nikoliv dnem nacenění zboží na prodejně. Správce daně tak učinil v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a následně dovodil, že se jedná o zatajené příjmy. Tato tabulka obsahuje seznam přijatých zdanitelných plnění za březen 2019, ale již neobsahuje odpočet za masové ořezy (doklady V/115, V/128, V/141, V/157 a V/171) či za nákup tašek a balicího papíru (doklady V/138 a V/137). V této tabulce pak správce daně stanovil prodejní ceny, aniž by však uvedl, jakým koeficientem, výpočtem či přírážkou k nim došel.

[12] Dle rozsudku NSS z 24. 8. 2007, čj. 8 Afs 8/2006-157, č. 2427/2011 Sb. NSS, lze za pomůcku považovat i výpočet průměrné marže. Marže ovšem není obchodní přírážkou ani hrubou ziskovou marží. Marže je rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou, kdy se za základ považuje prodejní cena. I marže podle rozsudku NSS z 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017-69, tak není totéž co hrubá zisková marže. Žalovaný se snažil zamaskovat výpočetní chyby správce daně tvrzením, že žádné chyby nezjistil. Žalovaný tyto výpočetní chyby naopak sám

pokračování

převzal, aniž by hodnotil jejich vliv na správnost. Taktéž krajský soud podceňuje význam zjevných chyb, i když se k nim vyjadřuje.

[13] Zprávy o daňové kontrole z 22. 6. 2021 a z 13. 10. 2021 jsou nepřezkoumatelné. Zpráva z 13. 10. 2021 uvádí v tabulce č. 7 marži, ačkoliv jinak celá zpráva pracuje s obchodní přírážkou. Tabulky v části A od strany 23 jsou nepopsané; není zřejmé, co zobrazují či jaké jsou vztahy mezi údaji. Tabulky A1 a A2 obsahují zjevné chyby ve sloupci dodavatele Made Group. Nejde přitom o pouhé chyby v součtech, jak uvádí krajský soud. Uvedené rozdělení zboží na maso a uzeniny pak správce daně použil k výpočtu poměrů koeficientů obchodních přírážek masa a uzenin, a to k tíži stěžovatele. Správní orgány i krajský soud tak zlehčují jinak zjevné nesprávnosti. Nepřezkoumatelná jsou tak i všechna rozhodnutí, která ze zpráv o daňové kontrole vycházejí.

[14] Původní žalobce celou dobu se správcem daně spolupracoval a jím předložená daňová evidence nebyla zpochybněna. Nebyla proto splněna podmínka pro užití pomůcek, resp. stěžovatel unesl své důkazní břemeno ve smyslu rozsudku NSS z 27. 7. 2012, čj. 7 Afs 10/2012-45. Dle žalovaného tak již porušení povinností ohledně vedení daňové evidence samo o sobě zakládá důvod pro užití pomůcek. V nyní projednávaném případě přitom šlo stanovit daň na základě dokazování. Správce daně by však musel ověřit hmotnost dodaného zboží, odečíst od něj ztrátové, ořezky a vratky a dopočítat obchodní přírážku ke konkrétnímu typu zboží. Tím by zjistil potenciální zdanitelné příjmy, které by mohl ověřit s uskutečněnými zdanitelnými příjmy, které původní žalobce řádně vykázal. Nebyla proto splněna ani druhá podmínka pro užití pomůcek.

Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Opakované námitky stěžovatele byly vypořádány již žalovaným v jeho rozhodnutí. Správce daně dokázal zpochybnit poskytnutou daňovou evidenci. Správcem daně vznikly pochybnosti na základě více druhů zjištění, které nejsou matematicky chybné, jak tvrdí stěžovatel. Z místního šetření z 27. 2. 2019 vyplynulo, že obchodní přírážka činí 42,6 %. Dle tvrzení stěžovatele však měla obchodní přírážka činit 7 až 25 %, a to v závislosti na typu výrobku a zdaňovacím období. Pochybnosti vznikly také kvůli některým daňovým dokladům, které byly do evidence zařazeny v nesprávné výši, v nesprávném základu daně či nebyly zahrnuty vůbec. Pochybnosti dále vznikly ohledně účtenek, které stěžovatel označil za podvrh, či z tvrzení stěžovatele ohledně evidování tržeb pokladními zařízeními.

[16] Správce daně nezaměnil různé ekonomické pojmy. Správce daně pouze nesprávně pojmenoval záhlaví v tabulce, na kterou poukazuje stěžovatel. Údaje v daném sloupci přitom odpovídají vzorci pro zjištění obchodní přírážky, ze kterého správce daně vycházel v průběhu celé daňové kontroly. I další zjištění správce daně potvrdila, že deklarovaná výše obchodní přírážky je neodpovídající. Výzvy správce daně k předložení relevantních důkazních prostředků byly jasné a konkrétní. Otázkou, zda byly pomůcky užity dostatečně spolehlivě, se žalovaný zabýval v bodech 42 až 50 svého rozhodnutí. Správce daně zohlednil odlišnosti jednotlivých druhů zboží a zároveň přihlédl ke skutečnostem, které vedly ve prospěch daňového subjektu. Stanovení daně podle pomůcek s sebou nese za důsledek, že výsledná daň nebude stanovena přesně jako při dokazování, ale pouze odhadem. Správce daně přitom při užití pomůcek nepoužil nijak nesprávný či nelogický postup (rozsudek NSS

z 22. 2. 2012, čj. 8 Afs 63/2011-74). Za takové situace pak stěžovatel může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Stěžovatel sice poukazuje na pochybení správce daně, ale neuvádí, jaký vliv mohou mít tato pochybení na výši doměřené daně.

Replika stěžovatele

[17] Žalovaný opět zaměňuje obchodní přírážku a hrubou ziskovou marži. Stále se také vyhýbá matematickému vyjádření obchodní přírážky. Správní orgány doposud nedokázaly vysvětlit, jak se z porovnání přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění dá zjistit obchodní přírážka jednotlivých druhů zboží. Tímto způsobem lze zjistit pouze hrubou ziskovou marži. Žalovaný dezinterpretuje tvrzení stěžovatele o aritmetickém průměru či jiných ekonomických pojmech. Pouze z váženého, nikoliv z prostého, aritmetického průměru lze vypočítat průměrnou obchodní přírážku.

[18] Zatímco v nyní posuzované věci shledal správce daně hrubou ziskovou marži 9,5 % za rok 2016 a 17,9 % za rok 2017 jako neúměrně nízkou, tak hrubou ziskovou marži 16,4 % za rok 2022 pro účely daně z příjmů považoval za přiměřenou. Jedná se přitom, v kontextu příjmů a výdajů v daných letech, o srovnatelné hodnoty. Správce daně přitom vždy vycházel ze stejných podkladů. To je patrné z interního sdělení správce daně z 21. 3. 2024. Bylo proto nesmyslné, aby správce daně doměřil daň za období 2016 a 2017 prostřednictvím pomůcek, kdy nadhodnotil příjmy původního žalobce o 1,3 až 1,7 milionu Kč. Náklady ovšem správce daně nenavýšil. Doměřil tak DPH na základě neexistujících příjmů. V roce 2021 dosáhl původní žalobce hrubé ziskové marže ve výši 8,2 %, v čemž však správce daně žádnou podezřelost neshledal.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud úvodem připomíná, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na dispoziční zásadě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), podle níž krajský (městský) soud přezkoumává výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tedy na žalobci, aby předestřel konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Krajský soud není povinen za žalobce domýšlet a dotvářet žalobní námitky či různé důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí z vlastní iniciativy. Je proto naprosto odpovídající, pokud krajský soud námitky uplatněné v obecnější rovině (v rovině pouhého obecného tvrzení) vypořádá rovněž ve stejné míře obecnosti (obdobně rozsudky NSS z 25. 6. 2024, čj. 4 As 334/2023-62, bod 17; z 2. 3. 2023, čj. 6 Afs 353/2021-44, bod 9).

[21] Pokud tedy krajský soud v této věci shledal, že velká část uplatněných žalobních námitek je obecná, tak i jeho posouzení věci nemohlo být jiné, než rovněž obecnější. Stěžovatel nicméně namítá, že žaloba byla dostatečně konkrétní. Nejvyšší správní soud se proto zaměřil na posouzení, zda uplatněné žalobní námitky byly skutečně obecné, neboť odpověď na tuto otázku by mohla mít vliv na případnou přípustnost jiných kasačních námitek (viz níže).

pokračování

[22] Co se týče žaloby doručené dne 26. 9. 2022, tak její značná část je tvořena seznamy napadených platebních výměrů správce daně. Dále v ní stěžovatel namítal, že správce daně:

- „vyfabuloval důvody pochybností o správnosti daňových tvrzení;
- pochybnosti odůvodnil nelogickou dedukcí a ekonomickou pseudoanalýzou žalobceva podniku, která je v rozporu s matematickou logikou;
- nezabýval se vysvětlením, argumenty a důkazy předloženými (původním) žalobcem;
- rezignoval na stanovení daně dokazováním;
- přešel na doměření DPH prostřednictvím pomůcek, ačkoliv pro to nebyly dány zákonné předpoklady;
- neodstranil zjevné chyby ve zprávách o daňové kontrole – elementární chyby ve výpočtech a nepřezkoumatelnost užitých výpočtů pro absenci vzorečků;
- žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil, přestože napadené výměry vycházejí ze zjevných nesprávných předpokladů;
- žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil, přestože správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem i metodickým pokynem k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246“ (strana 3 horní polovina žaloby z 26. 9. 2022).

Dále stěžovatel namítal, že „správce daně si důkazy selektivně vybíral, na upozornění na zjevné chyby v jeho postupu správce daně nereagoval, bagatelizoval je. Rozpory mezi důkazy a svými úvahami nijak nevykládal. (Nevysvětlil), jakou důkazní sílu přisoudil tomu, kterému důkazu a jak důkazy posoudil ve vzájemné souvislosti. (...) Hodnocení důkazů není zachyceno ve spisech. (...) Vyzýval stěžovatele k prokázání negativních skutečností, které se nedají dokázat. Vyzýval ho k prokázání úplnosti a správnosti evidence tržeb, aniž by však (...) jakkoli zpochybnil věrohodnost daňové evidence žalobce.“ Správce daně si dále vypracoval metodicky nesprávnou analýzu podniku žalobce. „Chybné vzorečky, míchání pojmů, nepochopení rozdílu mezi obchodní přírůžkou, marží a hrubou ziskovou marží, rozdílů mezi prostým a váženým aritmetickým průměrem obchodních přírůžek u jednotlivých položek sortimentů zohledňujícím množství zboží dle sortimentů, ignorování vlivu kalendářních variací na hrubou ziskovou marži, nepopsané výpočty v tabulkách, kde není jasné, co správce daně počítá nebo nepochopení matematického vzorce (...). A úměrně tomu nepodložené výsledky neodpovídající realitě a ekonomickým možnostem žalobce. (...) Místo pokusu o stanovení daně dokazováním, když správce daně měl k dispozici veškeré dodací listy a faktury za dodané zboží, přešel správce daně na pro něj pohodlnější stanovení daně dle pomůcek (...) na základě neobhájitelných a chybných úvah“ (strana 3 dolní polovina a strana 4 horní polovina žaloby z 26. 9. 2022). „Rozhodnutím správce daně tak byl žalobce zkrácen na svých právech a byla mu neoprávněně doměřena dodatečná daňová povinnost (...), která má pro něj likvidační důsledky. (...) Žalobce celou dobu rozporuje postup správce daně jako zcela nesprávný a v rozporu s elementární logikou i matematikou. (...) Zjištění, z nichž správce daně vyšel, nemají oporu v přeložených důkazech. Pro přechod na stanovení daně pomocí pomůcky nebyly splněny zákonné předpoklady. (Správní orgány) si selektivně vybírají argumenty žalobce, na které reagují, avšak vypořádání se se zásadními námitkami žalobce se žalovaný soustavně vyhýbá, přičemž argumentuje dřívějšími rozhodnutími soudů, že nemusí na vše reagovat“ (strana 6 horní polovina žaloby z 26. 9. 2022). Dále pak stěžovatel navrhuje provedení důkazů, které vyjmenovává, a dále navrhuje přiznání odkladného účinku žalobě.

[23] V doplnění žaloby z 14. 7. 2023 stěžovatel popsal listiny, kterými měl prokázat svá tvrzení ze žaloby z 26. 9. 2022. Dále se snažil vysvětlit možné nepochopení správce daně ohledně nízké výše uskutečněných plnění (bod [3] poslední dvě věty tohoto rozsudku).

S touto námitkou se krajský soud vypořádal v bodě 23 svého rozsudku, přičemž stěžovatel tyto závěry krajského soudu ve své kasační stížnosti nespornuje. Dále stěžovatel opět obecně sporoval matematické postupy správce daně a užití pomůcek. Závěrem konstatoval, že se původní žalobce stal v důsledku tohoto řízení dlužníkem, že správce daně podal na původního žalobce trestní oznámení a že tyto skutečnosti výrazně zhoršily jeho zdravotní stav.

[24] Na základě výše uvedeného souhlasí Nejvyšší správní soud s krajským soudem v tom, že uplatněné žalobní námitky z velké části obecné. U některých nich dokonce vzniká pochybnost o tom, zda je bylo možné považovat za projednatelný žalobní bod (například námitka, že se správce daně nezabýval vysvětleními, argumenty). Žaloba nicméně jako celek byla projednatelnou žalobou a krajský soud nepochybil, pokud obecně formulované námitky vypořádal obecnějším způsobem. Námitku, že žaloba obecná nebyla, tedy shledává nedůvodnou. Pokud stěžovatel uplatňuje zkonkretizovanou argumentaci až v kasační stížnosti (bod [25] tohoto rozsudku), ačkoliv ji takto mohl zkonkretizovat již v řízení u krajského soudu, tak Nejvyšší správní soud se takovou argumentací nebude zabývat, resp. ji shledá nepřijatelnou (rozsudek NSS z 26. 6. 2024, čj. 8 As 121/2022-110, body 124 a 125).

[25] Stěžovatel v žalobě sice sporoval způsob, jakým se správce daně vypořádal s důkazy, nicméně neuvedl konkrétní důkaz, který byl správcem daně vypořádán nesprávně či vůbec. Dále v žalobě sice uvedl, které ekonomické pojmy správce daně zaměňoval, nicméně vymezení a důsledky aplikace těchto pojmů popsal stěžovatel až v kasační stížnosti. S tím souvisí i žalobní námitka uplatněná v doplnění žaloby z 17. 7. 2023, že stěžovatel upozornil správce daně na nesprávné matematické postupy, aniž by však vysvětlil rozdíly mezi užitými matematickými pojmy a jejich vliv na výslednou výši doměřené daně. Rovněž k obecnosti výzev správce daně stěžovatel toliko v žalobě konstatoval, že byly obecné, aniž by však uvedl, jakou náležitost tyto výzvy konkrétně postrádaly. Stěžovatel také až v kasační stížnosti vysvětluje tzv. hrubé ziskové marže, resp. rozpor mezi tvrzeními stěžovatele a závěry správce daně v této otázce, způsob jejich výpočtu, jejich vliv na výši zdanitelných plnění a jejich rozdíl oproti maržím (Nejvyšší správní soud na tomto místě upozorňuje, že předmětem tohoto přezkumu není posouzení definic výše popsaných ekonomických pojmů). Také až v kasační stížnosti stěžovatel popisuje, jaké důsledky má rozdílná aplikace prostého a váženého aritmetického průměru a proč měl správce daně aplikovat právě ten vážený.

[26] Z důvodu výše popsané obecnosti se Nejvyšší správní soud nemůže ani zabývat námitkou toho, že správce daně měl doměřit daň dokazováním, resp. že ji neměl doměřit pomůckami. Stěžovatel sice v žalobě uvedl, že správce daně mohl vycházet z dodacích listin či faktur, avšak nevznesl konkrétní argumenty proti závěru správce daně, že tyto důkazy nejsou dostatečné. Proto krajský soud reagoval pouze vysvětlením, že správce daně nezpochybnil stěžovatelovy nákupy od jeho dodavatelů. Zastřena totiž byla výstupní stránka. Stěžovatel až v kasační stížnosti popisuje, jakým způsobem by mělo proběhnout dokazování na výstupu (bod [14] tohoto rozsudku). Tuto kasační argumentaci ovšem mohl stěžovatel uplatnit již v žalobě, nicméně tak neučinil. Tuto argumentaci proto Nejvyšší správní soud považuje za nepřijatelnou, a proto se jí nebude zabývat (usnesení NSS z 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 278/2019-42, bod 12).

pokračování

[27] Co se týče námitek ohledně daňového odečtu (bod [6] tohoto rozsudku), sporné účtenky (bod [9] poslední věta tohoto rozsudku), chyb ve zprávě o daňové kontrole z 22. 6. 2021 (bod [11] tohoto rozsudku) či nepřezkoumatelnosti zpráv o daňové kontrole (bod [13] tohoto rozsudku), tak tyto námitky uplatnil stěžovatel také poprvé až v kasační stížnosti. Kasační argumentace, kterou stěžovatel neuplatnil v řízení o žalobě, ačkoliv tak učinit mohl, je nepřípustná, a proto se jí Nejvyšší správní soud nebude zabývat (usnesení NSS čj. 8 Afs 278/2019-42 odkazované v bodě [26] tohoto rozsudku).

[28] Podobný závěr se týká i námitky ohledně nesprávného výpočtu ve zprávě o daňové kontrole z 13. 10. 2021 (bod [13] tohoto rozsudku). Stěžovatel v řízení o žalobě poukázal na tuto nepřesnost ve vztahu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění z 19. 8. 2021. Touto námitkou se krajský soud vypořádal v bodě 27 svého rozsudku s tím, že se jednalo o pouhé chyby v součtech. V kasační stížnosti však stěžovatel tuto argumentaci vztahuje na zprávu o daňové kontrole z 13. 10. 2021. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel v kasační stížnosti skutečně popisuje zprávu z 13. 10. 2021 (tabulka č. 7, tabulky od strany 23 a tabulky A1 a A2). Touto námitkou se však stěžovatel mýlí s rozhodovacími důvody krajského soudu, který se na základě žalobní námitky zabýval jinou listinou. Tato námitka je proto také nepřípustná (usnesení NSS z 28. 3. 2024, čj. 8 Afs 2/2024-26, bod 14 a tam citovaná judikatura). Stěžovatel přitom nenamítá, že by krajský soud v tomto ohledu posoudil nesprávnou listinu.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené žádnou z kasačních námitek neshledal důvodnou, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 26. července 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu