



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. Lukáš Pleticha**, advokát se sídlem Průmyslová 1631/4, Jablonec nad Nisou, správce pozůstalosti po T. H., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2023, č. j. 30264/23/5200-10422-713122, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 21. 2. 2024, č. j. 59 Af 20/2023-153,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 12. 2021,

- č. j. 1399421/21/2609-50522-508233, kterým byla zůstaviteli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 podle pomůcek ve výši 234 610 Kč, daňová ztráta ve výši -34 981 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 46 922 Kč a z doměřené daňové ztráty ve výši 349 Kč, tak, že nově činí daň z příjmů fyzických osob 292 803 Kč, daňová ztráta -34 981 Kč, penále z doměřené daně 58 561 Kč a penále z doměřené daňové ztráty 350 Kč;
- č. j. 1399454/21/2609-50522-508233, kterým byla zůstaviteli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 podle pomůcek ve výši 236 467 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 47 293 Kč, tak, že nově činí daň z příjmů fyzických osob 279 871 Kč a penále 55 975 Kč.

[2] Žalovaný v průběhu odvolacího řízení seznámil žalobce (*pozn.: pro zjednodušení tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud nadále JUDr. Ing. Lukáše Pletichu označuje jako žalobce, resp. stěžovatele, byť předmětem tohoto řízení jsou daňové povinnosti zůstavitele, nikoliv žalobce*) s tím, že správce daně při stanovení daně nepostupoval v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), protože zohlednil i částku odpovídající doposud nepravomocně stanovené dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Proto žalovaný výše uvedeným způsobem dodatečně platební výměry správce daně změnil (bod [1] tohoto rozsudku). Žalovaný se dále ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a s ohledem na rozsah neodstraněných pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nebylo ani možné stanovit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017 dokazováním. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu proto byly podle žalovaného splněny a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočce v Liberci (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem napadeným kasační stížností.

[4] Krajský soud konstatoval, že soudní přezkum je omezen obecností žalobních námitek.

[5] Neshledal důvodnou námitku, že správce daně po žalobci požadoval prokázání negativních skutečností a že žalobce nevěděl, na jakých skutečnostech správce daně založil své pochybnosti. Šlo o pochybnosti o řádném vedení daňové evidence a skutečném rozsahu obchodů. Správce daně po žalobci požadoval, aby prokázal, jaké obchody uskutečnil. K tomu ve výzvě ze dne 19. 12. 2019 uvedl demonstrativní výčet důkazních prostředků, které by mohly být relevantní. Skutečnost, že další podklady žalobce neměl, neznamená, že výzva správce daně byla výzvou k prokázání negativních skutečností. Krajský soud zdůraznil, že pochybnosti správce daně založilo především zjištění, že obchodní přírážka v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla oproti měsíci březnu 2019 podstatně nižší. Co se týče námitek, že správce daně nezpochybnil daňovou evidenci žalobce, tak podle krajského soudu správce daně zpochybnil její řádné vedení, její úplnost a správnost. Své pochybnosti správce daně žalobci sdělil a přezkoumatelným způsobem odůvodnil.

[6] Pokud jde o srovnání obchodní přírážky vypočítané správcem daně za zdaňovací období roku 2016 a 2017 podle údajů deklarovanych žalobcem s obchodní přírážkou zjištěnou správcem daně za měsíc březen 2019, žalobce namítal, že jde o extrémní měsíc. Toto tvrzení však podle krajského soudu zůstalo pouze v rovině konstatování. Že by šlo z pohledu tržeb o skutečně výjimečný měsíc, žalobce nijak nedoložil. Stejně tak podle krajského soudu žalovaný nezkreslil odpověď žalobce na výzvu ze dne 19. 12. 2019, že určité výdajové doklady pro účely DPH „z důvodu prevence nadměrného odpočtu“ neevidoval. Krajský soud souhlasil se žalobcem v tom, že takové tvrzení samo o sobě nemůže zpochybnit celou daňovou evidenci, nicméně jde o další podstatnou indicii vedoucí k závěru, že žalobce daňovou evidenci či evidenci pro účely DPH záměrně upravoval a neevidoval veškeré doklady. K pochybnostem správce daně rovněž přispěly některé účtenky a zejména, což je podle krajského soudu podstatné, rozporuplná vyjádření žalobce k nim. Požadavek

pokračování

žalobce na prokázání původu účtenek by byl podle krajského soudu legitimní, jestliže by žalobce od počátku tvrdil totéž. Ani v případě účtenek však podle krajského soudu nejde o stěžejní pochybnost. Tou jsou rozdílné výše obchodní přírážky.

[7] Podle krajského soudu se správci daně podařilo zmapovat nákladovou stránku podniku žalobce, ale o příjmové stránce žalobce řádně neúčtoval, resp. tuto činnost provázely vážné pochybnosti, které žalobce neodstranil. Žalobce nedoložil průkaznou evidenci o cenách zboží, ani průkaznou skladovou evidenci zachycující zboží podle druhu, množství odepsaného zboží, popř. vyhodnoceného jako zboží nižší kvality či zboží zpracovávané.

[8] Ke zpochybnění užití pomůcek a jejich volby (výpočet obchodní přírážky, resp. její zprůměrování), krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) uvedl, že výčet pomůcek v § 98 odst. 3 daňového řádu je demonstrativní a jejich konkrétní volba je správním uvážením správce daně (rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, či ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Daňový subjekt může námitkami zabránit pouze excesům správce daně, nikoli dosáhnout volby pomůcek, které mu nejvíce vyhovují. Namítal-li žalobce, že kvalifikovaný odhad by měl co nejvíce odpovídat skutečnosti, tak podle krajského soudu s tím závěry daňových orgánů nejsou v rozporu. Jestliže daňové orgány vycházely z přezkoumatelných výpočtů běžně užívané ekonomické veličiny, mohl žalobce pouze namítat a prokázat, že ji daňové orgány použily nesprávně nebo že výpočet je zcela zkreslený. To však neprokázal. Tím spíše podle krajského soudu nemohou být úspěšné ani námitky poukazující na chyby v psaní. V případě tabulky č. 7 ve zprávě o daňové kontrole, v níž správce daně nesprávně označil obchodní přírážku za marži, krajský soud ověřil, že správce daně vypočetl obchodní přírážku, s níž poté kalkuloval dále. Poukaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, v němž se NSS zabýval marží, je pro nynější věc nerozhodný, neboť tímto rozsudkem správce daně ani žalovaný neargumentovali. Podstatné je, že se správce daně ve výpočtech důsledně držel zvolené veličiny, což je ze zprávy o daňové kontrole zřejmé. Nebylo na krajském soudu, aby ověřil veškeré výpočty správce daně, neboť to žalobce nepožadoval, resp. na konkrétní chyby až na výjimky (chyby ve výpočtech v tabulkách A. 1 a A. 2 zprávy o daňové kontrole) neupozornil.

[9] Co se týče požadavku žalobce na použití váženého aritmetického průměru, tomu podle krajského soudu nešlo vyhovět proto, že nebyly zřejmé objemy prodeje žalobce. Správce daně neměl podle čeho přiřadit určitým hodnotám určitou váhu, což je podstatou váženého aritmetického průměru. Správce daně nemohl vyjít pouze z dodacích listů, jak požadoval žalobce. Žalovaný podle krajského soudu správně poukázal na to, že žalobce neprokázal, jak přesně nakládal s pořízeným masem; jak jej zpracoval, jak naložil se zbožím druhé jakosti, jak nakládal s neprodejným masem apod. Stanovení váhy ve váženém průměru pouze na základě dodacích listů by tak výsledek hrubě zkreslilo. To se podle krajského soudu týká též námitky ohledně „materiálových toků“. Absence skutečně prokazatelné skladové evidence neumožňovala stanovit daň dokazováním. Podle krajského soudu nadto žalovaný v bodech 68 a 90 napadeného rozhodnutí vysvětlil, z jakého důvodu by nebylo možné aplikovat obchodní přírážku zjištěnou za každý jednotlivý druh zboží.

II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

II. a) Kasační stížnost žalobce

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl zrušení rozsudku krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel namítá, že krajský soud, aniž by provedl dokazování, uváděl tvrzení, která nemají oporu v předchozím správním řízení ani v napadeném rozhodnutí.

[12] Nesouhlasí se závěrem krajského soudu o obecnosti a nekonkrétnosti žalobních námitek, na které odkazuje a doslova je do kasační stížnosti přebírá.

[13] Stěžovatel opakuje výtky proti postupu správce daně při výpočtu obchodní přírážky a proti zaměňování tohoto ekonomického pojmu s marží a hrubou ziskovou marží. Podle stěžovatele nelze z daňových dokladů ani daňových přiznání obchodní přírážku zjistit. V této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na výpočet správce daně na str. 5 a 6 zprávy o daňové kontrole, stejně tak na postup správce daně na str. 14 zprávy z daňové kontrole, z něhož podle stěžovatele plyne, že správce daně porovnával zprůměrovanou hrubou ziskovou marží a jednotlivá rozmezí obchodní přírážky, bez stanovení odpovídající váhy a podílu na tržbách.

[14] Stěžovatel namítá, že správce daně neodstranil chyby ve zprávách o daňové kontrole, a poukazuje na „*zjevné chyby, elementární chyby ve výpočtech, nepřezkoumatelnost užitých výpočtů pro absenci vzorečků, chyby ve zprávách z kontroly chyby neodstranil, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty a penále za uvedená období dle chybných výpočtů, vydal platební výměry na DPH za uvedená období*“. Dále uvádí, že správci daně i žalovanému již v žalobě vytýkal postup v rozporu s daňovým řádem i metodickým pokynem k procesním aspektům daňové kontroly. Opakuje, že správce daně nevypořádal jeho námitky a vyjádření.

[15] Podle stěžovatele správce daně nezpochybnil daňovou evidenci ani pomocnou evidenci k DPH. Stěžovatel má za to, že vedl veškeré údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti dle § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Pokud správce daně poukázal na to, že stěžovatel neuplatnil u některých přijatých zdanitelných plnění odpočet DPH, tak podle stěžovatele jde o právo daňového subjektu, nikoli o jeho povinnost. Proto nemůže jít ani o skutečnost, která by znevěrohodnila daňovou evidenci.

[16] Podle stěžovatele správce daně formuloval své pochybnosti na základě matematicky chybného, nelogického a účelového postupu. S odkazem na výkonnost podnikatelských jednotek v podmínkách Evropské unie, např. akciových společností na burze, a na deflacii v letech 2013 až 2018, stěžovatel přdestírá rozdíly mezi obchodní přírážkou a hrubou ziskovou marží u uzených kostí. Podle stěžovatele neplatí, že obchodní přírážka na jednotlivé druhy zboží je totéž, co hrubá zisková marže. To však podle stěžovatele správce daně nerespektoval, „*nesmyslné výpočty*“ použil k tíži stěžovatele jako daňovou pomůcku a stanovil neexistující příjmy, které žalovaný dokonce nazval „*zatajenými příjmy*“, a podal na stěžovatele trestní oznámení.

pokračování

[17] Stěžovatel dále namítá, že správce daně se při vypořádání námitek „dopustil komunikačních faulů“, jako např. na str. 60 zprávy o daňové kontrole, a ignoroval výzvy k nápravě či upřesnění. Hrubou ziskovou marži správce daně počítal za měsíc březen 2019, který byl podle stěžovatele „extrémní“. Stěžovatel označuje za nereálné, aby správce daně během daňové kontroly získal ze zapůjčené daňové evidence údaje o transakcích v řádu tisíců.

[18] Krajskému soudu stěžovatel vytýká, že sice správně konstatuje, že podstatou pochybností byla výše obchodní přírážky, ale taktéž směšuje obchodní přírážku a hrubou obchodní marži. Dále zpochybňuje závěr krajského soudu, že správce daně dospěl k neúměrné výši obchodní přírážky za měsíc březen 2019 na základě stěžovatelových tvrzení. Podle stěžovatele není ve spisu podklad o tom, že by v březnu 2019 měnil obchodní přírážky na zboží. Stěžovatel uvádí, že z důvodů „kalendářních variací dosáhl nižší hrubé ziskové marže, nikoliv že by změnil obchodní přírážku (...) ale smísením (...) obchodní přírážky a hrubé ziskové marže – tedy dvou čísel vypovídajících o zcela rozdílných věcech pak dochází k hrubě zkresleným závěrům o nestandardním vedení daňové evidence.“

[19] Stěžovatel dále poukazuje na své podání ze dne 31. 3. 2020, k č. j. 218267/20/2609-60563-508062, v němž proti postupu správce daně brojil, a namítá, že správce daně jeho argumentaci pominul a bagatelizoval. Správce daně podle stěžovatele zneužil závěru rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, podle něhož není nutné reagovat na každý jednotlivý argument.

[20] Podle stěžovatele správce daně rovněž ignoroval problematiku váženého aritmetického průměru. Prostým aritmetickým zprůměrováním obchodních přírážek, bez ohledu na váhu zastoupení daného sortimentu na prodejkách, tak podle stěžovatele správce daně vypočítal nereálné a nadhodnocené příjmy.

[21] Krajskému soudu stěžovatel dále vytýká, že dovedl nesplnění povinností týkajících se daňové evidence „divokým výkladem“. S odkazem na § 100 ZDPH namítá, že správce daně, ani žalovaný nedefinovali, co ve vztahu k DPH stěžovatel neevidoval, nebo co evidoval neúplně.

[22] Podle stěžovatele nejsou konstatování správce daně na str. 5 zprávy o daňové kontrole přezkoumatelná. Na obecné nekonkrétní výzvy „nesmyslného“ charakteru nemohl stěžovatel reagovat jinak než obecnými výzvami k upřesnění, jak má dokazovat negativní skutečnosti. Měl totiž prokázat, že neměl jiná zdanitelná plnění, než která vykázal.

[23] Stěžovatel dále poukazuje na to, že řádně podával daňová přiznání a kontrolní hlášení a že se od 1. 3. 2017 zapojil do systému EET. Proto je v této souvislosti důvod pochybností správce daně, že „padělaná účtenka z prosince 2016 není v EET“, zcela „směšný“ a účelový. Stěžovatel poukazuje na to, že doba, kdy byla účtenka vytištěna, je mimo otevírací dobu jeho provozovny. Správce daně ani žalovaný nedokázali vysvětlit, jak účtenku získali, neboť neodpovídá žádnému pokladnímu systému, který stěžovatel používal.

[24] Podle stěžovatele odůvodnění rozsudku krajského soudu neodpovídá jeho závěru, že byl seznámen se správním spisem. Uvedl-li krajský soud, že prvotní předložené doklady z evidence byly důvodně zpochybněny, tak to není podle stěžovatele pravdou. Prvotní

daňové doklady správce daně nikdy nezpochybnil, stejně jako nezpochybnil žádný jiný doklad ani způsob vedení daňové evidence. Závěr krajského soudu tak nemá oporu ve správním spisu a důkazní břemeno nemohlo přejít zpět na stěžovatele.

[25] Podle stěžovatele krajský soud pomíjí, že obchodní přírážka se týká vždy jednoho druhu zboží a různých druhů zboží se prodá různé množství. Obchodní přírážku nelze vztáhnout na agregovanou veličinu „tržby“. K hypotetickým tržbám se lze přiblížit pouze za použití váženého aritmetického průměru. Z rozdílu tržeb a nákladů lze podle žalobce zjistit pouze hrubou ziskovou marži. Přesto krajský soud konstatoval, že správce daně dospěl k neúměrně nízké výši obchodní přírážky plynoucí z žalobcových tvrzení. Podle stěžovatele není zřejmé, o jaká tvrzení jde, když v daňových přiznáních a kontrolním hlášení se vyplňují pouze přijatá zdanitelná plnění a poskytnutá zdanitelná plnění.

[26] Podle stěžovatele se kontrolní zjištění a stanovení daně pomůckami opírají o matoucí pojmy, tabulky bez popisu a o početní chyby (tabulky A.1 až C.24 ze zprávy o kontrole č. j. 1374597/21/2609-60563-507999). Proti těmto vadám stěžovatel brojil od samého počátku, avšak ani správní orgány ani krajský soud se s nimi řádně nevypořádaly. Krajský soud dokonce bez jakéhokoli podkladu uvádí, že pochybení správce daně a početní chyby byly ve prospěch stěžovatele.

[27] Stěžovatel dále poukazuje na chybné výpočty ve zprávě o daňové kontrole na DPH za březen 2019, č. j. 983653/21/2609-60563-507999 (v tabulce 5 na str. 10). Žalovaný rovněž převzal citace od počátku stěžovatelem namítaných chyb „*homogenitu dat, očišťováním dat, faktorem kalendářních variací, užitím váženého průměru, užitím a popisem matematických funkcí*“, aniž by je však fakticky vypořádal. Podle stěžovatele je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná, stejně jako zprávy o daňové kontrole na DPH (včetně zprávy o daňové kontrole č. j. 1253356/21/2609-60563-507999 ze dne 13. 10. 2021). Protože jsou zprávy o daňové kontrole pro zjevné nesprávnosti nepřezkoumatelné, jsou podle stěžovatele nepřezkoumatelná i rozhodnutí z nich vycházející.

[28] Stěžovatel namítá, že předložená evidence pro účely DPH byla zákonným důkazem a daň by šla stanovit dokazováním. Správce daně by však musel ověřit dodaná množství jednotlivých položek sortimentu (hmotnost, upravit je o ztráté, ořezy a vratky), dopočítat obchodní přírážku na příslušný sortiment zboží a poté vypočítat potenciální zdanitelné příjmy, které by porovnal s vykázanými uskutečněnými zdanitelnými plněními. Všechny tyto údaje lze podle stěžovatele zjistit z dodacích listů, které byly součástí daňové evidence.

[29] Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu nepochopení podnikatelské reality živnostníka obchodujícího s rychloobrátkovým zbožím s jednou až dvěma pomocnými silami ve směnném provozu a s jedním zaměstnancem na rozvoz. V takovém prostředí podle stěžovatele není reálné vést podrobnou skladovou evidenci, což ani žádný zákon nepožaduje. Stěžovatel popisuje, co by podrobná skladová evidence při zpracování masa vyžadovala. Stěžovatel argumentuje tak, že nemohl prodat větší hmotnost masa, uzenin a zboží, než mu bylo dodáno. Sečtením jejich hmotností a vynásobením prodejními cenami bylo možné zjistit maximální možné dosažitelné tržby a ty pak porovnat s vykázanými tržbami či zdanitelnými plněními dle daňových tvrzení. Z toho stěžovatel dovozuje, že nebyla splněna „*ani druhá podmínka*“ pro užití náhradního způsobu stanovení daně.

pokračování

[30] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně odmítl provést důkaz zpochybňovanou daňovou evidencí na DPH, v níž podle stěžovatele správce daně nenalezl žádný nesoulad. Žalovaný dále krajskému soudu zamlčel, že stěžovatel uváděl správné výpočty vycházející z daňové evidence v odvoláních proti výměrům na DPH, kterými byla stěžovateli doměřena DPH za zdaňovací období únor 2016 až prosinec 2017 a březen 2019.

[31] Podle stěžovatele nebyla jeho daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil nepřiměřené pomůcky opírající se o netransparentní výpočty obchodních přírážek i o „*blíže nepopsané výpočty*“ na str. 25 až 48 zprávy o daňové kontrole. Tím podle stěžovatele správce daně překročil meze stanovené zákonem. Stěžovatel zdůrazňuje, že splnil všechny své povinnosti a předložil správci daně daňovou i pomocnou daňovou evidenci, včetně dodacích listů, z nichž správce daně mohl ověřit správnost vykázaných tržeb. Daňová povinnost tak měla podle stěžovatele zůstat ve výši, jak ji uvedl ve svých daňových tvrzeních.

II. b) Vyjádření žalovaného

[32] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti s tím, že námitky stěžovatele již vypořádal ve svém rozhodnutí, stejně jako se jimi zabýval krajský soud. Správce daně dostatečně zpochybnil daňovou evidenci stěžovatele; v této souvislosti žalovaný odkazuje na odůvodnění výzvy správce daně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 1524910/19/2609-60563-508062. Nejpodstatnější pochybností správce daně byla výše obchodní přírážky, která dle údajů v daňových tvrzeních stěžovatele činila 9,74 %, resp. 18,20 %, což neodpovídalo zjištěním správce daně.

[33] K námitce poukazující na obchodní přírážky u různých druhů zboží žalovaný uvádí, že správce daně nezahrnul veškeré zboží prodávané stěžovatelem do jedné skupiny, nýbrž je odlišil (na uzeninu, maso a uzeninu prodávanou v rámci rozvozu). Zohlednil také využití suroviny na mleté maso, ztráty a vlastní spotřebu. Správce daně svůj postup řádně odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole.

[34] K námitce nesprávného vyhodnocení chyb správce daně krajským soudem žalovaný konstatuje, že jde o chyby, týkající se pojmenování sloupce v tabulce č. 7 a součtů v tabulkách A.1 a A.2 (chybný údaj o podílu masa a uzenin na celkovém množství zboží pořízeného od dodavatele Made Group a.s.) zprávy o daňové kontrole. Ty však podle žalovaného nemají vliv na správnost závěrů správce daně, případně je jejich vliv zcela marginální. Kromě toho se v případě výpočtu v tabulkách A.1 a A.2 jedná o chybu ve prospěch stěžovatele (snížení základu daně o cca 2 %). Tyto chyby tak podle žalovaného nemohou založit ani nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[35] NSS posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[36] Kasační stížnost není důvodná.

[37] NSS 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 soud přezkoumává výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je 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 ze dne 25. 6. 2024, č. j. 4 As 334/2023-62, bod 17, či ze dne 2. 3. 2023, č. j. 6 Afs 353/2021-44, bod 9).

[38] Pokud tedy krajský soud v této věci shledal, že velká část uplatněných žalobních námitek je obecná, tak ani jeho posouzení věci nemohlo být konkrétnější. Stěžovatel namítá, že žaloba byla dostatečně konkrétní, aniž by však odkázal na pasáže žaloby, které podle jeho názoru krajský soud vypořádal nedostatečně.

[39] NSS se proto zaměřil na posouzení, zda uplatněné žalobní námitky byly skutečně obecné. Protože stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti i důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívající v námitce nedostatečného zdůvodnění rozsudku krajského soudu, má odpověď na tuto otázku rovněž vliv na přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Nedostatečné zdůvodnění rozsudku krajského soudu spočívající rovněž v nedostatečném vypořádání žalobních námitek podle judikatury NSS představuje vadu zakládající nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). V případě existence takové vady již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit. Zároveň platí, že není „*porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247, odst. 68).

[40] Obecnost uplatněných žalobních námitek má rovněž vliv na případnou přípustnost jiných kasačních námitek ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2024, č. j. 8 Afs 196/2023-82, bod 21, týkající se doměření DPH stěžovateli za zdaňovací období únor 2016 až prosinec 2017 a březen 2019).

[41] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná také tehdy, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatel musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a v jejich opakování nelze

pokračování

spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36).

[42] Co se týče žaloby doručené krajskému soudu dne 13. 11. 2023, tak v ní stěžovatel namítal, že správce daně

- „vyfabuloval důvody pochybností o správnosti daňových tvrzení;
- obsah rozhodnutí neodpovídá spisu a průběhu kontroly;
- pochybnosti odůvodnil nelogickou dedukcí a ekonomickou pseudoanalýzou žalobceva podniku, která je v rozporu s matematickou logikou;
- nezabýval se vysvětlením, argumenty a důkazy předloženými žalobcem;
- rezignoval na stanovení daně dokazováním;
- přešel na doměření daně z přidané hodnoty za období roků 2016 a 2017 a dále února 2019 prostřednictvím pomůcek, ačkoliv pro to nebyly dány zákonné předpoklady, přesto následně podle toho vyměřil DPFO;
- stanovil daň z příjmů fyzických osob za tato období pomocí pomůcek;
- neodstranil zjevné chyby ve zprávách o daňové kontrole – elementární chyby ve výpočtech a nepřezkoumatelnost užitých výpočtů pro absenci vzorečků;
- chyby ve zprávách z kontroly neodstranil;
- doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob a penále za uvedená období dle chybných výpočtů;
- vydal platební výměry na DPFO za uvedená období 2016 a 2017.“

[43] Podle stěžovatele „žalovaný platební výměry změnil, opět způsobem k tíži žalobce a stále vycházející ze zjevných nesprávných předpokladů. Správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem i metodickým pokynem k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246.“ Správce daně poškodil práva a majetkovou sféru stěžovatele a nezpochybnil věrohodnost důkazů k příjmové stránce ani „denní evidenci tržeb (např. že by chyběly příjmové doklady z některých dní, že netvořily ucelenou řadu, že by chyběly bankovní výpisy, kde jsou evidovány příjmy kartou)“. Správce daně zcela nekonkrétně formuloval pochybnosti, které měl žalobce vyvracet. Tuto žalobní námitku v obecné podobě opakoval na několika místech žaloby s tím, že správce daně jej „neustále šikanoval“ požadavky na prokázání negativních skutečností a věrohodnost daňové evidence stěžovatele nezpochybnil. Stěžovatel namítal, že negativní skutečnosti nemohl prokázat. Podle stěžovatele správce daně (i žalovaný) „důkazy selektivně vybíral, na upozornění na zjevné chyby v jeho postupu nereagoval, bagatelizoval je, rozpory mezi jednotlivými důkazy a úvahami nijak nevykládal, neuváděl, jak rozpory odstranil a s jakým výsledkem, jakou důkazní sílu s ohledem na závažnost – upotřebitelnost a věrohodnost důkazu (...) důkazu přisoudil a jak důkazy posoudil ve vzájemné souvislosti (...) hodnocení důkazů správcem daně není zachyceno ve spisech (...)“. Na několika místech žaloby stěžovatel zopakoval, že splnil své povinnosti při dokazování řádně vedenou daňovou evidencí a pomocnou evidencí k DPH a „splnil své povinnosti plynoucí ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů“. Správce daně „nikde neuvedl“, co v tomto směru stěžovatel nesplnil.

[44] Stěžovatel dále namítal, že správce daně zaměňoval ekonomické pojmy jako marže, obchodní přírážka a hrubá zisková marže, což žalovaný nenapravil. Stanovení daně podle pomůcek se opírá o tento chybný postup. Stěžovatel v žalobě popisoval vzorce pro výpočet těchto ekonomických pojmů a předestíral jejich definice, stejně jako poukazoval na výkonnost podnikatelských jednotek v rámci Evropské unie (akciových společností na burze). Podle stěžovatele šlo o jiné ukazatele, než je „marže“ zmiňovaná v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 371/2017-69. Na několika místech žaloby rovněž namítal, že údaje pro výpočty těchto ekonomických veličin správce daně nesprávně čerpal z daňových příznání k DPH, s čímž se žalovaný nesprávně vypořádal v bodě 98 svého rozhodnutí.

[45] Stěžovatel dále v žalobě namítal, že žalovaný hrubě a účelově zkreslil vysvětlení, která v průběhu daňové kontroly poskytl ke zjištění, že konkrétní výdajové doklady pro účely DPH neevidoval. V této souvislosti odkázal na své právo, nikoliv povinnost uplatnit nárok na odpočet DPH. Pokud jde o „údadnou účtenku“ z prosince 2016, podle stěžovatele správce daně nevysvětlil její původ (doslova „nedoložil, kde k ní přišel“). V žalobě stěžovatel poukázal na to, že účtenka pochází z doby, kdy neměl otevřeno, a že je „zcela jiné provenience“, než používal. Dále namítal, že „druhá účtenka“ s kontrolovaným obdobím nesouvisí a byla logicky vysvětlena.

[46] Správci daně stěžovatel vytýkal, že vypracoval metodicky nesprávnou analýzu jeho podniku. Poukazoval na „chybné vzorečky, míchání pojmů, nepochopení rozdílu mezi obchodní přírážkou, marží a hrubou ziskovou marží, rozdílů mezi prostým a váženým aritmetickým průměrem obchodních přírážek 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 (...)“. Dále odkazoval na chybný výpočet na str. 14 až 16 zprávy o daňové kontrole č. j. 1374597/21/2609-60563-507999, kde podle stěžovatele „v tabulkách č. 5, č. 5a a č. 6, kde správce daně počítá obchodní přírážku v % (vzoreček nikde neuvádí) a v tabulce č. 7 u doplňkového zboží počítá marži“, což je podle stěžovatele zcela v rozporu s tvrzeními žalovaného v bodech 98 a 99 jeho rozhodnutí. Stejně tak stěžovatel poukazoval na str. 28 a 29, sloupec č. 3 a 4 a řádek 2 až 4 tabulky A, kde podle stěžovatele „naprosto nesouhlasí čísla: Celkem 37 760,84 Kč Uzenina 50 % 18 880,42 Kč a Maso 50 % 9440,21 Kč. Popis tabulky A1 v předchozím odstavci vůbec neodpovídá hodnotám a struktuře tabulky“. Z toho dovozoval nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. Dále stěžovatel v žalobě uvedl „stejně tak tabulka A.2 na str. 31“. Poukázal rovněž na str. 78 zprávy o daňové kontrole, kde podle stěžovatele správce daně chybně uvedl, že dostatečně zpochybnil údaje v daňových příznáních. Podle stěžovatele však „špatným, až zmateným výpočtem nemůže správce daně zpochybnit správně vedenou daňovou evidenci a pomocnou daňovou evidenci, ani z nich vycházející daňová tvrzení. Postup výpočtu nikde nebyl schopen formulovat (...) ani ve zprávě o kontrole neuvedl vzorec, který by bylo možné provedením matematického důkazu potvrdit či vyvrátit. Výzvy k nápravě či upřesnění od daňového subjektu ignoroval. A na základě hrubého (avšak zcela logického) nepoměru nesouměřitelných veličin vyslovil pochybnosti o správnosti a úplnosti evidovaných tržeb daňového subjektu – uskutečněných zdanitelných plnění“.

[47] Stěžovatel dále v žalobě namítal, že správce daně spočítal hrubou ziskovou marži u plnění ve snížené sazbě DPH (potravin) za „z pohledu časových řad“ extrémní měsíc březen 2019. K tomu uvedl „– rozdíl mezi přijatými zdanitelnými plněními poskytnutými

pokračování

zdanitelnými plněními. Tím zjistil část ziskové marže. Tyto následně převzal do pomůcky pro stanovení DPH za roky 2016-2017 a následně pro dopočítání daně z příjmů fyzických osob (...) Zboží a suroviny k dalšímu zpracování nacenil prodejní cenou, oceněné zboží prohlásil za uskutečněná zdanitelná plnění a z toho bez dalšího doměřil (...) daň pomůckou. V různé období na mnoha místech žaloby a v obecné rovině dále namítal, že správce daně nevypořádal námitky a „*pouhým opsáním*“ vyjádření daňového subjektu měl námitku za vypořádanou, že se s námitkami vypořádal formálně a pouze tak, jak se mu to „*hodilo*“.

[48] Stěžovatel rovněž v žalobě namítal, že správce daně měl při výpočtu potenciálně dosažitelných zdanitelných plnění použít vážený aritmetický průměr, který by správně zohledňoval rozdílné obchodní přírážky u jednotlivých položek sortimentu. Z toho dovozoval, že správce daně vypočítal „*zcela nereálné a nadhodnocené příjmy*“. Na mnoha místech žaloby pak poukazoval na „*chyby*“ správce daně. Jednou z nich byla chyba správce daně, kterou žalovaný připustil v bodě 91 svého rozhodnutí. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že jde o chybu v psaní a počtech, a namítal, že takovou kategorii chyby žalovaný nedoložil žádným výpočtem a „*zneužil*“ rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130.

[49] Pokud jde o další žalobní námitky, podle stěžovatele nelze proti zprávě o daňové kontrole uplatnit opravný prostředek, „*chyba správce daně zůstala zachována (...)*“, správce daně místo „*pokusy o stanovení daně dle důkazů z daňové evidence (...) měl k dispozici veškeré dodací listy, faktury za dodané zboží, přešel (...) na pro něj pohodlnější stanovení daně dle pomůcek (...) na základě neobhájitelných a logicky chybných úvah*“. Dále stěžovatel v žalobě odcitoval závěry rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS, a zdůraznil, že podnikal v oboru rychloobrátkového zboží a nedržel zásoby přes konec zdaňovacího období. Uvedl, že byl rozhodnutím správce daně „*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*“.

[50] K bodu 54 rozhodnutí žalovaného stěžovatel v žalobě uvedl, že podrobné evidence, jaké si představuje správce daně, nevedou ani jatka, natož živnostník s jedním až dvěma zaměstnanci. Podle stěžovatele je to dáno proměnlivostí masa na vstupu i jeho tekutými úbytky při zpracování. Stěžovatel uvedl, že netuší, jak by měl „*jímat odpadní vody z oplachu masa*“, poté „*separovat organickou složku z masa od vody*“, „*měřit její objem (...) přepočítávat vše na hmotnost organické hmoty, kterou by měl dle správce daně odečíst od hmotnosti masa a uzenin na vstupu. To opravdu nedělá nikdo a nikde*“. Podle stěžovatele měl správce daně k dispozici dodací listy s hmotnostními jednotkami zboží, i ceny zjištěné v roce 2019 (ty byly podle stěžovatele zjištěny správně). Mohl tak ověřit možné příjmy výpočtem z údajů v daňové evidenci. Správce daně si však vyžádal pouze namátkové doklady a nesouvisející doklady za telekomunikační provoz, ač mohl použít účetní doklady o přijatých plněních. Stěžovatel v žalobě dále k bodu 86 rozhodnutí žalovaného namítal, že tok materiálu byl doložen daňovými doklady a dodacími listy, a opět poukazoval na to, že prodával

rychloobrátkové zboží, a proto „nedržel zásoby“. Konstatování žalovaného v bodě 102 rozhodnutí je podle stěžovatele „odtrženo od reality“.

[51] Na základě výše uvedeného souhlasí NSS s krajským soudem v tom, že uplatněné žalobní námitky byly z velké části obecné. U některých z nich dokonce vzniká pochybnost o tom, zda je bylo možné považovat za projednatelný žalobní bod (jde zejména o výše citované pasáže žaloby a například námitky, že se správce daně nezabýval vysvětleními, argumenty, neodstranil chyby, uváděl nepřezkoumatelné výpočty). Žaloba nicméně jako celek projednatelnou byla a krajský soud nepochybil, pokud obecně formulované námitky vypořádal obecnějším způsobem (viz rozsudek č. j. 8 Afs 196/2023-82, bod 24, týkající se doměření DPH stěžovateli za zdaňovací období měsíce února 2016 až prosince 2017 a března 2019, v němž se NSS zabýval hodnocením z velké části shodných námitek). Pokud stěžovatel v kasační stížnosti svoji argumentaci pouze doslova opakuje, stejně tak pokud uplatňuje argumentaci, kterou mohl uplatnit již v řízení u krajského soudu (viz body 55 až 59 tohoto rozsudku), tak NSS se takovou argumentací jako nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nezabývá (viz rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2024, č. j. 8 As 121/2022-110, body 124 a 125).

[52] NSS neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Krajský soud srozumitelně a v míře podrobnosti odpovídající žalobním námitkám odůvodnil, z jakého důvodu nemá rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, stejně jako se v mezích žalobních námitek dostatečně zabýval postupem správce daně. V odpovídající míře konkrétnosti krajský soud shrnul, o jaká zjištění se opíraly pochybnosti správce daně, a zabýval se i obsahem výzvy správce daně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 1524911/19/2609-60563-508062, jak z hlediska jejího dostatečného zdůvodnění, tak splnitelnosti požadavku správce daně. K námitce nedostatku skutkových podkladů NSS odkazuje na zprávu o daňové kontrole, do níž správce daně převzal kontrolní zjištění ohledně obchodní přírážky u jednotlivých druhů zboží z daňové kontroly DPH za zdaňovací období měsíce března 2019 (zpráva o kontrole DPH č. j. 983653/21/2609-60563-507999, jež je součástí správního spisu). Stejně tak je součástí správního spisu daňová evidence stěžovatele, kterou správce daně hodnotil ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatel přitom v řízení před krajským soudem nevznnesl konkrétní argumenty proti závěru, že jím předložené důkazy nejsou dostatečné, ani nedoložil, že by stanovení daně podle pomůcek představovalo exces správce daně ve smyslu krajským soudem citované judikatury NSS.

[53] Pokud jde o závěry krajského soudu o dopadu nesplnění povinnosti vést skladovou evidenci na unesení důkazního břemena daňového subjektu, jde podle stěžovatele o „divoký“ výklad. Takto formulovaná výtka však nemůže vést ke kvalifikovanému zpochybnění závěrů krajského soudu. Stěžovatel nepředestřel, v čem konkrétně krajský soud při výkladu pochybil a jakých ustanovení právních předpisů se má pochybení týkat. Taková námitka pro svoji obecnost neumožňuje, aby se jí NSS zabýval, a je tudíž neprojednatelná (rozsudek NSS č. j. 8 Azs 299/2020-41, bod 16 a další tam citovaná judikatura). To platí i o obecných námitkách, že žalovaný krajskému soudu zamlčel správné výpočty vycházející z daňové evidence DPH, že správce daně použil nepřiměřené pomůcky opírající se o netransparentní výpočty obchodních přírážek i o „blíže nepopsané výpočty“ ve zprávě o daňové kontrole, či že se správce daně dopustil „komunikačních faulů“.

pokračování

[54] V kasační stížnosti stěžovatel pouze setrvává na argumentaci týkající se výpočtu obchodní přírážky správcem daně, tak jak ji uplatnil již v žalobě. Jeho argumentace, doplněná v kasační stížnosti o citace výpočtů správce daně, nijak konkrétně nevyvrací závěry krajského soudu, že k jedinému pochybení došlo v bodě 98 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný srovnával marži (nikoliv hrubou ziskovou marži, jak namítal žalobce) a obchodní přírážku, nicméně to podle krajského soudu nečiní rozhodnutí žalovaného nezákonným či nepřezkoumatelným. Z postupu správce daně shrnutého ve zprávě o daňové kontrole je podle krajského soudu zřejmé, že správce daně při svých výpočtech obchodní přírážky důsledně pracoval pouze s touto ekonomickou veličinou, až na chybu v psaní v záhlaví sloupce v tabulce č. 7 ve zprávě o daňové kontrole. Tvrdí-li stěžovatel, že správce daně pracoval se zprůměrovanou hrubou ziskovou marží (a předešlým svým vlastním výpočet hrubé ziskové marže), tak již krajský soud konstatoval, že to z postupu správce daně neplyne.

[55] NSS rovněž shodně jako v rozsudku č. j. 8 Afs 196/2023-82, bodě 25, upozorňuje, že předmětem přezkumu ani ve věci daně z příjmů fyzických osob není posouzení definic ekonomických pojmů, které stěžovatel předešlým v žalobě a opakuje v kasační stížnosti. Odkaz stěžovatele na daňová přiznání k DPH se v této souvislosti mýlí s nosnými důvody pochybností správce daně. Ty se opíraly o výpočet průměrné obchodní přírážky podle vzorce, do něhož správce daně dosadil hodnoty celkových příjmů z prodeje zboží a celkových výdajů za zdaňovací období let 2016 a 2017 podle stěžovatelem předložené daňové evidence, která byla podkladem údajů, jež stěžovatel uvedl v daňových přiznáních k dani z příjmů. Jak opakovaně zdůraznil žalovaný i krajský soud, takto vypočítaná obchodní přírážka se výrazně lišila od obchodní přírážky, kterou správce daně zjistil při daňové kontrole na DPH za zdaňovací období měsíce března 2019. Tento rozdíl byl jednou ze skutečností zakládajících pochybnosti správce daně o správnosti výše vykázaných příjmů stěžovatele. Pokud ji tedy krajský soud označil za jeden z důvodů zpochybňujících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných stěžovatelem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jde o závěr, který odpovídá obsahu zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017.

[56] Stěžovatel vůči závěrům krajského soudu, který hodnotil jeho vyjádření k nesrovnalostem ve vedení evidence dokladů pro DPH, vznáší shodnou argumentaci jako v žalobě. Ta však ani nevyvrací, že v průběhu daňové kontroly sdělil správci daně krajským soudem citované tvrzení (bod 6 tohoto rozsudku), ani nevysvětluje, jak bylo jeho sdělení, že některé výdajové doklady pro účely DPH neevidoval, zkresleno. Opakovaně uplatněný obecný argument, že je právem nikoli povinností stěžovatele uplatnit nárok na odpočet DPH, nijak nevyvrací závěr žalovaného a krajského soudu, že uvedené vyjádření k daňové evidenci pro účely DPH bylo jednou z řady zjištěných nesrovnalostí, o které správce daně opřel své pochybnosti o správnosti vedení daňové evidence stěžovatele. I s námitkami týkajícími se účtenek, které rovněž založily pochybnosti správce daně, se krajský soud dostatečně vypořádal a zdůraznil, že pochybnosti vyvolávaly nejen účtenky, nýbrž i rozporuplná vyjádření stěžovatele k nim. Stěžovatel pak, pokud jde o tento důvod pochybností správce daně, v kasační stížnosti pouze opakuje shodnou argumentaci. Zpochybňuje-li i údajnou povinnost konkrétní účtenku evidovat v Elektronickém systému tržeb, jde o argument, který mohl uplatnit již v žalobě.

[57] Krajský soud rovněž v odpovídající míře zareagoval na žalobní argumentaci týkající se chyb správce daně uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Pokud jde o výpočty v tabulce A. 1 a A. 2 (chybu v procentuálním podílu masa a uzenin na celkové hodnotě zboží), které žalobce poprvé zpochybnil až v žalobě, tak k tomu krajský soud uvedl, že jde o pouhou početní chybu. Podle krajského soudu nemůže tato početní chyba zpochybnit volbu zprůměrované obchodní přírážky jako pomůcky pro výpočet daně. Tento závěr pak stěžovatel žádným kvalifikovaným způsobem nevyvrací. Namítá-li v této souvislosti v kasační stížnosti, že krajský soud bez jakéhokoliv podkladu uvádí, že pochybení a početní chyby byly v jeho prospěch, tak úvaha krajského soudu takto vyslovená k údajům v tabulce A. 1 a A. 2 zprávy o daňové kontrole, v níž krajský soud přitakává vyjádření žalovaného k žalobě, je dostačující. NSS ve správním spisu ověřil, že tabulky A.1 a A. 2 se týkají nákupů zboží v měsíci lednu a únoru 2016 a chyba spočívá v určení procentuálního podílu masa a uzenin v rámci celkové hodnoty zboží nakoupeného od jednoho z dodavatelů stěžovatele. Podle NSS je podstatné, že při hodnocení chyb ve zprávě o daňové kontrole krajský soud vycházel z toho, že výši daně stanovené podle pomůcek lze zpochybnit pouze poukazem na natolik závažný deficit postupu správce daně, že na jeho základě nelze daň spolehlivě stanovit. A stěžovatel žádné takové kvalifikované zpochybnění stanovené daně nepředestřel. Pokud jde o v kasační stížnosti zopakovanou argumentaci týkající se označení sloupce v tabulce č. 7 zprávy o daňové kontrole údajem „marže“ místo „obchodní přírážka“, tou se již zabýval krajský soud a vysvětlil, že bez ohledu na označení předmětného sloupce, údaje v něm uvedené odpovídají výpočtům podle vzorce obchodní přírážky. To stěžovatel nevyvrací. Odkaz na chyby v dalších tabulkách až po tabulku C. 24 zprávy o kontrole pak stěžovatel bez bližšího zdůvodnění zmiňuje poprvé v kasační stížnosti, proto se nejedná o přípustný kasační bod.

[58] Krajský soud se rovněž zabýval opakovaně uváděným argumentem stěžovatele, že měsíc březen 2019 byl „extrémním“. Podle krajského soudu šlo o ničím nedoložené tvrzení. K doplnění této argumentace, které stěžovatel učinil v replice, pak krajský soud uvedl, že správce daně si byl vědom toho, že stěžovateli bylo fakturováno zpětně, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole DPH za měsíc březen 2019, neboť od přijatých plnění v měsíci březnu 2019 byla odečtena částka za zboží dodané ještě v únoru 2019. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že se citovaný závěr krajského soudu neopírá o žádné podklady, tak NSS s ním nemůže souhlasit. Postup správce daně zmiňovaný krajským soudem odpovídá výpočtům správce daně zachyceným v tabulce č. 8 včetně její vysvětlivky na str. 18 zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období měsíce března 2019, která je součástí správního spisu.

[59] Stěžovatel dále až v kasační stížnosti žalovanému vytýká, že „bagatelizoval a pomínul“ jeho podání ze dne 31. 3. 2020. Taková kasační námitka je však nepřípustná, protože stěžovateli nic nebránilo, aby již v žalobě, kde pouze obecně namítal nevypořádání jeho námitek a vyjádření, jednak na uvedené podání poukázal a zároveň vysvětlil, proč má jeho vypořádání za nesprávné. Skutečnost, že stěžovatel nikde v žalobě nespecifikoval, jaké konkrétní námitky správce daně nevypořádal, zdůraznil i krajský soud.

[60] K žalobní námitce týkající se váženého aritmetického průměru coby vhodnější pomůcky pro stanovení daně krajský soud vysvětlil, proč v případě stěžovatele nebylo pro chybějící evidenci a doklady možné vážený aritmetický průměr použít. Stěžovatel na své argumentaci v kasační stížnosti pouze setrvává. NSS k tomu zdůrazňuje, že krajský soud

pokračování

nepominul, že obchodní přírážka se týká jednoho druhu zboží, kterého se prodá různé množství. Závěr krajského soudu se však neopírá o argument, že by tato metoda výpočtu potenciálně dosažitelných zdanitelných plnění nebyla obecně vhodná, nýbrž že ji v případě stěžovatele z objektivních důvodů chybějících dokladů nešlo použít. A to stěžovatel nijak kvalifikovaně nevyvrací.

[61] Stěžovatel rovněž v kasační stížnosti doslova opakuje argumentaci týkající se podle něj nesplnitelného požadavku na vedení skladové evidence. Avšak i z této argumentace je zřejmé, že stěžovatel nepopírá, že nevedl skladovou evidenci v rozsahu požadovaném právními předpisy, jak žalovaný shrnul v bodě 51 a 54 svého rozhodnutí. Nevedením skladové evidence se rovněž zabýval krajský soud a vysvětlil, jaký by byl přínos skladové evidence pro unesení důkazního břemena stěžovatele, pokud jde o příjmovou stránku jeho podnikání (další zpracování, prodej a zkáza zboží zůstaly v případě stěžovatele zatemněny). S těmito závěry krajského soudu stěžovatel kvalifikovaně nepolemizuje.

[62] S ohledem na výše uvedené NSS nemůže přisvědčit ani důvodnosti námitky, že krajský soud pochybil, pokud neprovedl jako důkaz daňovou evidenci. Stěžovatelem předloženou daňovou evidenci již hodnotil správce daně jako důkaz v průběhu daňové kontroly. Neprovedení tohoto důkazu krajský soud zdůvodnil tím, že stěžovatel konkrétně neuvedl, jakou její část žalovaný vyhodnotil nesprávně a proč. Stejně tak krajský soud nepochybil, pokud nedokazoval správním spisem se zdůvodněním, že je s jeho obsahem seznámen. Výtce, že by krajský soud nebyl s obsahem správního spisu seznámen, nemůže NSS s ohledem na výše shrnuté závěry krajského soudu přisvědčit. Krajský soud rovněž vysvětlil, že s ohledem na nedostatečné odůvodnění důkazních návrhů nedokazoval ani stěžovatelem zmiňovaným metodickým pokynem, ani neshledal potřebným zadat zpracování znaleckých posudků. Z argumentace v kasační stížnosti přitom neplyne, jak by dokazování podle představ stěžovatele mohlo přispět k již zjištěnému skutkovému stavu či vyvrátit skutkové závěry správce daně. NSS tak neshledává důvodnou námitku brojící proti nevyhovění důkazním návrhům stěžovatele krajským soudem.

[63] Další výtky stěžovatele, které zmiňují chyby ve stanovení DPH podle pomůcek a nepřezkoumatelnost zpráv o daňových kontrolách na DPH, pak nepředstavují přípustný kasační důvod ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se mýlí s rozhodovacími důvody krajského soudu i žalovaného. NSS zdůrazňuje, že tyto výtky se týkají skutkových podkladů pro doměření DPH, kterými se již ke kasační stížnosti stěžovatele NSS zabýval v citovaném rozsudku ze dne 26. 7. 2024, č. j. 8 Afs 196/2023-82.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[65] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá

právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. ledna 2025

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu