



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **J. M.**, zast. JUDr. Markétou Soukupovou, advokátkou se sídlem Josefa Resslera 1808/3, Most, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2023, č. j. 15402/23/5200-10422-713122, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 141 Af 9/2023-112,

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] Předmětem projednávané věci je zákonnost doměření daně z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) podle pomůcek a postupu krajského soudu, který nespojil samostatně vedená řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení DPFO a o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období překrývající se s obdobími, za které byla doměřena DPFO, a související námitku uplatněnou v replice označil za opožděnou.

[2] Na základě daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečné platební výměry ze dne 26. 7. 2022, č. j. 1763468/22/2510-50521-507165 a č. j. 1763581/22/2510-50521-507162, kterými žalobci za zdaňovací období let 2016 a 2017 doměřil daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek ve výši 1 834 683 Kč a 1 485 875 Kč, stanovil daňový bonus ve výši 51 012 Kč a 56 172 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 377 139 Kč a 308 409 Kč. Správce daně vyloučil podstatnou část výdajů (94,23 % a 90,74 %) z důvodu, že žalobce neprokázal oprávněnost jejich uplatnění za ojetá vozidla pořízená převážně z Německa a následně prodaná tuzemským autobazarům AAA AUTO a.s. (vymazána z obchodního rejstříku dne 1. 11. 2015) a AutoESA a.s. – převážná část

deklarovaných vozidel nebyla pořízena žalobcem, popř. za deklarované ceny, část deklarovaných prodejců nebyla dohledatelná nebo se jednalo o fiktivní osoby; prodej vozidel v tuzemsku prokázán byl. Správce daně stanovil daň podle pomůcek, jelikož v důsledku nesplnění důkazní povinnosti žalobce nebylo možné daň stanovit dokazováním [§ 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Na základě stejné daňové kontroly správce daně jinými dodatečnými platebními výměry žalobci doměřil DPH za zdaňovací období srpen 2016 až prosinec 2017 v celkové výši 6 089 700 Kč.

[3] Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům bránil společným odvoláním, které žalovaný zamítl výše nadepsaným rozhodnutím a dodatečné platební výměry potvrdil. Shledal, že byly splněny podmínky pro přiznání esenciálních výdajů, které je možno uplatnit při náhradním stanovení daně, tedy pomůckami, a byly splněny též podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Ztotožnil se se správcem daně, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal svá tvrzení o výši výdajů za pořízená vozidla. Nesplnil tedy povinnost při dokazování, daň nebylo možné stanovit dokazováním a prostřednictvím pomůcek mohla být stanovena dostatečně spolehlivě. K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný konstatoval, že daňová kontrola byla ukončena v souladu s § 88a daňového řádu, správce daně unesl své důkazní břemeno, postup stanovení daně podle pomůcek byl důvodný, konstrukce pomůcek logická a správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem i Metodickým pokynem k procesním aspektům daňové kontroly.

[4] Podanou žalobu zamítl krajský soud nyní napadeným rozsudkem. Označil za opožděné námitky uplatněné žalobcem v replice spočívající v doměření DPFO podle pomůcek, zatímco DPH za překrývající se zdaňovací období byla stanovena na základě dokazování, a že správce daně řádně neuzavřel dokazování. Nepřisvědčil obecné námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, ani námitce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu a nezákonnosti daňové kontroly z důvodu nevyzvání žalobce k podání dodatečného daňového přiznání.

[5] Důvodnými krajský soud neshledal ani námitky týkající se stanovení daně podle pomůcek. Žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat svá daňová tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Žalobce měl nakoupit celkem 365 vozidel v Německu za účelem jejich dalšího prodeje dvěma českým autobazarům. V rámci mezinárodní výměny informací se podařilo získat informace o 298 nákupech, z čehož pouze ve čtyřech případech souhlasila tvrzení žalobce (že byl sám kupujícím a kupní cena). Postup správce daně při konstrukci a aplikaci pomůcek shledal krajský soud logickým, bez zjištěných chyb a vycházejícím ze správných a doložených údajů. Nepřisvědčil žalobci, který zpochybnil správcem daně určenou marži, která vychází ze zjištěných kupních cen konkrétních vozidel obchodovaných žalobcem a z tržeb žalobce z prodejních cen týchž vozidel v České republice.

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami porušení právní jistoty žalobce a předvídatelnosti rozhodovací činnosti správních orgánů z důvodu, že v rámci dřívější daňové kontroly za zdaňovací období let 2010 a 2011 určil správce daně marži nižší. K námitce ekonomické likvidace žalobce krajský soud uvedl, že zákon správcem daně nepřiznává správní uvážení pro případ likvidačního charakteru doměřené daně. Takový charakter daně tedy není správními orgány zkoumán a ani soudem přezkoumáván. Poslední

pokračování

žalobní námitku stran neúplného zjištění skutkového stavu ohledně reálné výše marže označil krajský soud za nepřípadnou s ohledem na zvolenou konstrukci pomůcky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Požadoval napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel trval na tom, že nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a měl být vyzván k podání dodatečných daňových přiznání (§ 145 odst. 2 daňového řádu). O tom mělo svědčit také to, že v případě DPH žalovaný dle stěžovatele dne 11. 7. 2023 rozhodl, že *„je možno dovyměřit daňovou povinnost na základě výsledků dokazování“*. Stěžovatel na tento rozpor upozornil v replice, kterou však krajský soud chybně nevyhodnotil jako precizaci žalobního bodu o nezákonném užití pomůcek, ale označil ji za nový žalobní bod uplatněný po dvouměsíční lhůtě k podání žaloby. Stěžovatel upozornil, že konečné rozhodnutí o DPH před uplynutím lhůty k podání žaloby v této věci neexistovalo.

[9] V této souvislosti krajský soud dle stěžovatele pochybil, když nevyhověl jeho návrhu na spojení soudního řízení s řízením vedeným o souběžně podané žalobě ve věci DPH dle § 39 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud též nevysvětlil, proč žalobu ve věci DPFO projednal zcela zjevně mimo pořadí, a sice přednostně. Tím nepřípustně zvýhodnil žalovaného, který by jinak nemohl zakrývat, že ačkoliv oba doměrky vyšly ze shodného skutkového základu, v případě DPFO byla daň doměřena podle pomůcek, ale u odvislé DPH na základě dokazování. Stěžovatel v uvedeném spatřoval naplněný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[10] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud se uspokojivě a přesvědčivě nevypořádal s jeho argumenty k nemožnosti kombinovat v jednom řízení stanovení daně dokazováním a zároveň pomůckami. Správce daně dle stěžovatele postupoval účelově a řádně neuzavřel dokazování. Je nesmyslné, aby se stěžovatel vyjadřoval k obsahu jednotlivých listin získaných mezinárodní výměnou informací jako k pomůcce.

[11] Dle stěžovatele si ani žalovaný není jist zákonností svého rozhodnutí a není pravdivé jeho tvrzení, že správce daně neměl před zahájením kontroly žádné indicie o případném doměrku. U stěžovatele probíhala daňová kontrola za roky 2010 až 2013, která skončila doměřením daně podle pomůcek. Správce daně tak měl předpokládat, že daň bude i nyní doměřena. Dle stěžovatele správce daně nikdy neprovádí daňové kontroly, u kterých by si nebyl jistý, že nebude doměřena daň. Všechny stěžovatelem navržené důkazní prostředky, především korespondenční výsledky svědků, byly žalovaným důsledně *„pozamítány“*, nadto je nelogické navrhopvat důkazní prostředky proti pomůckám. Správce daně stále nezákonně *„míchal“* dokazování s pomůckami.

[12] Další kasační námitkou stěžovatel brojil proti užitým pomůckám. Považoval je za nekvalitní a neadekvátní, vedoucí k nespolehlivě stanovené dani v neúměrné výši ve smyslu rozsudku NSS ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28, dle kterého pomůcky nesmí být

prostředkem kontumace daňového řízení či nástrojem trestání daňového subjektu. Stěžovatel zdůraznil, že v minulosti mu správce daně stanovil marži toliko 7,14 % (oproti nynější 33,61 %) a rozhodnutí správce daně jsou ekonomickou likvidací stěžovatele – drobného živnostníka, kterému je připisován nereálný zisk ve výši přes 17 mil. Kč.

[13] Nakonec, žalovaný nepřihlédl ke všem výhodám pro stěžovatele a správce daně přehlédl osvědčené a nesporné nákupy (tři v roce 2016 a dva v roce 2017), u kterých byla výše marže 2,88 %, resp. 4,75 %. Z uvedených transakcí mělo být dle stěžovatele průkazné, jaká marže u něj byla běžně dosažitelná.

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s právním názorem krajského soudu a kasační stížnost navrhl zamítnout. K námitce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu uvedl, že stěžovatel se nijak nevyjadřuje k závěrům krajského soudu, dle kterého byla daňová kontrola zahájena bez konkrétních důvodů. Žalovaný vysvětlil, proč správce daně neměl povinnost podle uvedeného ustanovení postupovat. Dále nesouhlasil, že se v případě námítky rozdílného způsobu doměření DPFO a DPH jednalo o precizaci žalobního bodu, jelikož šlo o nové skutkové tvrzení. S postupem správce daně a doměření DPH byl stěžovatel seznámen, již prvostupňovým rozhodnutím byla DPH doměřena dokazováním a odvolání stěžovatele bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 11. 7. 2023. K nespojení věcí dle § 39 odst. 1 s. ř. s. žalovaný uvedl, že takový postup je na úvaze předsedy senátu, zároveň žaloby ve věci DPFO a DPH spolu skutkově nesouvisejí – skutkové okolnosti i právní důvody obou rozhodnutí jsou odlišné, neboť principy uplatňování, cíle i zákonné podmínky uznání uplatněných výdajů a nároku na odpočet DPH jsou u obou daní odlišné. Sporným bodem v případě žaloby ve věci DPH je užití zvláštního režimu a přiznání DPH pouze z obchodní přírážky. Žalovaný k tomuto odkázal na rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, č. 2277/2011 Sb. NSS, dle kterého na základě stejného důkazního materiálu nemusí dojít vždy ke stejnému způsobu doměření daně (dokazováním či za použití pomůcek). Nespojení věcí zároveň nemohlo stěžovatele jakkoliv poškodit.

[15] Žalovaný označil za nové, a tudíž nepřípustné, kasační námítky, že nelze kombinovat stanovení daně dokazováním a pomůckami a že správce daně řádně neuzavřel dokazování. Zároveň se závěry stěžovatele nesouhlasil. Vysvětlil, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neprokázal svá tvrzení o výši výdajů za pořízená vozidla, daň nebylo možné stanovit dokazováním, a proto správce daně přistoupil k použití pomůcek. Žalovaný též odkázal na judikaturu NSS k tomu, že poznatky získané dokazováním lze využít jako pomůcky. Žalovaný dále označil za nepodložené tvrzení stěžovatele, že si ani žalovaný není jist zákonností svého rozhodnutí a rozhodnutí správce daně. Nesouhlasil ani s tvrzením, že správce daně nikdy neprovádí daňovou kontrolu, není-li si jist doměřením daně. Uvedené nevyplývá ze žádného ustanovení daňového řádu. K preventivnímu a namátkovému charakteru daňové kontroly žalovaný odkázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11, a judikaturu NSS. Poslední související kasační námitka ohledně zamítání důkazních prostředků stěžovatele byla dle žalovaného nepřípustná jako nová, případně nedůvodná.

[16] K posledním kasačním námitkám týkajícím se stanovené výše marže žalovaný odkázal na své rozhodnutí, ve kterém se výpočtu podrobně věnoval. Rozsudek č. j. 7 Afs 142/2014-28 označil za nepřiléhavý a upozornil, že stěžovatel nijak nebrojí proti závěrům napadeného rozsudku, nýbrž pouze opakuje žalobní námítky. Žalovaný vysvětlil,

pokračování

že oproti kontrole za zdaňovací období roků 2010 a 2011 se správce daně nyní podrobněji zaměřil na prověřování výdajové stránky daňového základu. Za nepřipustnou považoval žalovaný též kasační námitku nepřihlédnutí ke všem výhodám pro stěžovatele, uvedl však, že se všemi výhodami zabýval a rozdíl v maržích může být způsoben konkrétními podmínkami transakcí. Uzavřel, že správce daně nevybočil z mezí správního uvážení, ani jej nezneužil, a výše daně byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatel je zastoupen advokátkou (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností některých kasačních námitek z důvodu, že nereagují na závěry napadeného rozsudku nebo je stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil, ač mohl, jak namítl žalovaný ve svém vyjádření. Kasační soud připomíná, že námitky, které stěžovatel neuplatnil před krajským soudem, ač tak mohl učinit, jsou nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Dále platí, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Měla by tak kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí správního soudu, proti němuž byla podána (srov. např. usnesení NSS o odmítnutí kasační stížnosti ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, odst. [5]). Kasační stížnost, která nesměruje proti závěrům rozhodnutí krajského soudu, je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo nověji ze dne 11. 2. 2021, č. j. 1 As 366/2020-41, odst. [6]). Kasační soud souhlasí se žalovaným, že několik kasačních námitek je nepřipustných.

[20] Nejvyšší správní soud porovnáním kasační stížnosti, žaloby a repliky podané v řízení před krajským soudem zjistil, že kasační námitky týkající se vyzvání k dodatečnému daňovému přiznání, ukončení dokazování a zamítání důkazních návrhů stěžovatele, zahájení daňové kontroly indiciemi o případném doměrku, použitých pomůcek, stanovení nižší marže v minulosti, ekonomické likvidace stěžovatele a zohlednění výhod pro stěžovatele včetně pěti nesporných případů nákupu s nižší marží jsou pouze opakováním žalobní argumentace a nikterak nereagují na závěry napadeného rozsudku. Stěžovatel nijak nepolemizuje, natož kvalifikovaně, s krajským soudem, dle kterého

- byla námitka nikoliv řádného ukončení dokazování a nepřipuštění důkazních prostředků navržených stěžovatelem opožděná;
- nebyly dány podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy k vyzvání stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání, jelikož výsledky předchozích daňových kontrol nelze považovat za skutečnosti svědčící o doměření daně;

- užitými pomůckami (průměrnou marží) bylo možné daň stanovit dostatečně spolehlivě, jejich konstrukce byla logická a odpovídající řešené věci;
- správce daně při stanovení daně aplikoval slevy na dani a daňové zvýhodnění, tedy výhody pro stěžovatele;
- okolnosti doměření daně za zdaňovací období let 2010 a 2011 byly rozdílné (správce daně se tehdy zabýval především příjmovou stránkou daňového základu, když nebyly shledány významnější nesrovnalosti ohledně výdajů) a
- zákon správcí daně ani žalovanému nepřiznává správní uvážení pro případ likvidačního charakteru výsledné doměřené daně

(blíže viz zejména body 32., 41., 65., 66., 67., 68., 71., 73. a 74. napadeného rozsudku). Krajský soud přitom v napadeném rozsudku podrobně popsal postup správce daně v průběhu daňové kontroly včetně zjištění získaných z mezinárodní výměny informací o prodeji většiny stěžovatelem deklarovaných vozidel a užití pomůcek včetně výpočtu průměrné marže. Uvedené stěžovatel též nijak nezpochybňuje.

[21] Nejvyšší správní soud naopak nesouhlasí se žalovaným, že je nepřípustná (jako nová) kasační námitka ohledně kombinace dokazování a stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel tuto námitku neuplatnil poprvé až v kasační stížnosti, jak podotkl žalovaný, nýbrž již v replice v řízení před krajským soudem (viz též bod 18. napadeného rozsudku), a krajský soud tuto námitku na rozdíl od jiných výslovně neoznačil za opožděnou. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud jeho argumenty k této otázce dostatečně nevypořádal, což by způsobovalo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [kasační důvod podle § 103 odst. písm. d) s. ř. s.]. Tato kasační námitka tedy není nová a k její (ne)důvodnosti se kasační soud vyjádří níže.

[22] Nejvyšší správní soud shrnuje, že se pro nepřípustnost nezabýval většinou kasačních námitek, jelikož nijak nereagují na závěry napadeného rozsudku, které se zabývaly obdobnými žalobními námitkami, popř. námitkami uplatněnými v replice. Jako přípustné kasační soud vyhodnotil pouze námitky ohledně precizace žalobního bodu v případě rozdílného způsobu doměření DPFO a DPH, souvisejícího nespojení řízení a ohledně kombinace dokazování a stanovení daně podle pomůcek. K těmto námitkám uvádí následující.

[23] Kasační soud nepřisvědčil stěžovateli, že krajský soud uspokojivě a přesvědčivě nevypořádal jeho argumenty k nemožnosti kombinovat v jednom řízení stanovení daně dokazováním a zároveň pomůckami. Nejvyšší správní soud k tomu připomíná judikaturu, dle které povinnost řádného odůvodnění neznamená povinnost podrobně odpovědět na každý dílčí argument účastníka řízení, ale postačí proti námitkám účastníka řízení postavit vlastní argumentační celek, v jehož konkurenci námitky neobstojí (srov. nálezy ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 222/18, obdobně rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, odst. [16], nebo ze dne 30. 3. 2023, č. j. 9 As 123/2022-55, odst. [12]). To krajský soud v napadeném rozsudku učinil.

[24] Jak již bylo řečeno, krajský soud podrobně popsal postup správce daně v průběhu daňové kontroly s tím, že s výpočtem daně podle pomůcek seznámil stěžovatele v rámci sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 20. 12. 2021, následně akceptoval jeho námitku stran výpočtu průměrné marže a znovu stěžovatele seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 22. 6. 2022 vydal správce daně poslední výsledek kontrolního

pokračování

zjištění zohledňující zjištění z nově doručených odpovědí v rámci mezinárodní výměny informací a dne 20. 7. 2022 vydal zprávu o daňové kontrole (bod 49. napadeného rozsudku, obdobně viz odst. [14] až [18] rozhodnutí žalovaného). Krajský soud dále konstatoval, že vlastní přechod správce daně na pomůcky vycházel z nedoložení výdajů stěžovatelem, který tak nesplnil svou zákonnou důkazní povinnost prokázat svá tvrzení (body 50. a 51. napadeného rozsudku). Též připomněl, že stanovení daně podle pomůcek bývá méně přesné než její zjištění dokazováním (bod 67. napadeného rozsudku), a uzavřel, že daň byla stěžovateli doměřena, aniž by došlo k namítaným porušením daňového řádu (bod 76. napadeného rozsudku). Související námitku o ukončení dokazování a nepřipuštění důkazních návrhů stěžovatele v daňovém řízení krajský soud vyhodnotil jako opožděnou (bod 32. napadeného rozsudku), proti čemuž stěžovatel v kasační stížnosti nijak nepročí, jak bylo uvedeno výše.

[25] Z uvedeného je dle kasačního soudu zřejmé, že krajský soud shledal postup správce daně při daňové kontrole včetně přechodu na pomůcky a při stanovení daně pomůckami za správný a souladný se zákonem. Neshledal (z popisu postupu správce daně to nevyplývá), že by správce daně po přechodu na pomůcky cokoliv dokazoval nebo požadoval dokazování po stěžovateli, jak namítá. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje a dodává, že k obsahu jednotlivých listin získaných mezinárodní výměnou informací správce daně nechával stěžovatele vyjádřit se ještě před přechodem na pomůcky. Není tedy pravdivé tvrzení stěžovatele, že by správce daně nepřipustně po stěžovateli požadoval vyjadřovat se k pomůckám – pomůckami se zjištěné informace staly až později, když správce daně dospěl k závěru o neprokázání výdajů za pořízená vozidla stěžovatelem.

[26] Nejvyšší správní soud doplňuje, že správce daně naopak vyšel stěžovateli vstříc, když po seznámení s prvním dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 20. 12. 2020 vyhověl jeho námitce a upravil výpočet marže, s čímž stěžovatele seznámil ve druhém sdělení o výsledku kontrolního zjištění. K tomu se již stěžovatel blíže nevyjádřil, stejně tak ani k poslednímu, v pořadí třetímu, dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, který při výpočtu marže zohlednil nová zjištění z mezinárodní výměny informací.

[27] Důvodnými Nejvyšší správní soud neshledal ani kasační námitky týkající se rozdílného doměření DPFO a DPH (na základě pomůcek x dokazováním) a nespojení řízení o žalobách ve věcech těchto dvou daní. Zaprvé, podle § 39 odst. 1 s. ř. s. *[s]amostatné žaloby směřující proti těmto rozhodnutím anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání* (zvýraznění doplnil NSS). Žalovaný tedy příhodně poukázal na to, že spojení věcí je na úvaze předsedy senátu, proto není vadou mající vliv na zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] napadeného rozsudku, že krajský soud v nyní projednávané věci žaloby týkající se dvou různých daní nespojil (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2024, č. j. 8 As 58/2023-145, odst. [25] a [26]). Argument stěžovatele, že krajský soud měl nespojením věcí zvýhodnit žalovaného, považuje kasační soud za jednoduše absurdní. Stejně tak námitku přednostního projednání věci, které nemohlo jakkoliv negativně zasáhnout do práv stěžovatele.

[28] Zadruhé, krajský soud námitku rozdílného stanovení DPFO a DPH správně vyhodnotil jako opožděnou. Rozhodnutí žalovaného bylo tehdejší zástupkyní stěžovatele doručeno dne 15. 5. 2023 (viz doručka za č. l. 9 spisu žalovaného), zákonná

neprominutelná dvouměsíční lhůta pro podání žaloby tedy uplynula dne 17. 7. 2023 (15. 7. 2023 byla sobota; § 72 odst. 1 a 4 s. ř. s. ve spojení s pravidly pro počítání lhůt v § 40 s. ř. s.). Stěžovatel repliku, obsahující řešenou námitku, doručil krajskému soudu až dne 16. 10. 2023 (viz doručenko na č. l. 84 spisu krajského soudu), tedy téměř 3 měsíce po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že námitka představovala precizaci žalobního bodu o nezákonném užití pomůcek, jelikož v rámci tohoto žalobního bodu (na str. 3 až 4 žaloby) stěžovatel požadoval stanovit daň dokazováním z důvodu, že správné zjištění a stanovení daně je cílem správy daní. Též poukázal na to, že měl být vyzván k podání dodatečných daňových přiznání, správci daně poskytoval součinnost, doložil doklady o nákupu vozidel a aktivní byl i správce daně. O rozdílném způsobu vyměření DPH, která již v té době byla stanovena (dodatečné platební výměry jsou ze dne 18. 10. 2022, jak uvádí i sám stěžovatel na str. 2 repliky na č. l. 85 spisu krajského soudu), se žaloba podaná dne 7. 7. 2023 nijak nezmiňuje, ač zjevně mohla. Kasační soud doplňuje, že odvolací rozhodnutí ve věci DPH bylo vydáno dne 11. 7. 2023, jak uvádí opět i sám stěžovatel, tedy též před uplynutím lhůty k podání žaloby ve věci DPFO. Není proto pravdivé kasační tvrzení stěžovatele, že před uplynutím žalobní lhůty konečné správní rozhodnutí ve věci DPH neexistovalo.

[29] Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že žalobce obecně nemůže pod zcela nekonkrétní žalobní bod (např. „porušení zásad daňového řízení“) následně v rámci řízení před správním soudem doplňovat libovolný počet dalších skutečností, neboť by to vedlo k tomu, že by žaloba byla pouze formální náležitostí pro řízení před soudem (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007-407, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, odst. [32], nebo nověji ze dne 16. 4. 2024, č. j. 2 Afs 153/2023-36, odst. [12] a [13]). Přesně toho se však stěžovatel nyní domáhá podřazením své konkrétní argumentace odlišným způsobem stanovení dvou různých daní pod zobecněný žalobní bod „*nezákonné použití pomůcek*“. Nemůže-li žalobce bezmezně konkretizovat obecný žalobní bod, nemohl nynější stěžovatel konkretizovat již dostatečně konkrétní žalobní bod, jak byl popsán v předcházejícím odstavci, doplněním o naprosto odlišné dílčí tvrzení.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. dubna 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu