



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **GREGOCAR, s.r.o.**, IČO: 277 53 999, se sídlem Vlkošská 279, Vracov, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D, advokátem, se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2023, č. j. 18756/23/5200-11432-711778, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2025, č. j. 62 Af 33/2023-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

- [1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil:
 - a) rozhodnutí (dodatečný platební výměr) ze dne 24. 11. 2021, č. j. 4601001/21/3013-50521-702345, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, kterým byla žalobci doměřena daň stanovená podle pomůcek vyšší o 714.970 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 142.994 Kč.
 - b) rozhodnutí (platební výměr) ze dne 24. 11. 2021, č. j. 4601968/21/3013-50521-702345, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, kterým byla žalobci vyměřena daň stanovená podle pomůcek ve výši 1.077.680 Kč.
- [2] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou krajský soud zamítl nadepsaným rozsudkem. Námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

nepřisvědčil, neboť shledal, že je dostatečně odůvodněné. Krajský soud se ztotožnil se závěry správních orgánů ohledně neprůkaznosti předloženého účetnictví žalobce. Tento závěr nezpochybňuje ani žalobcem předložená přehledová tabulka. Neposkytuje totiž přehled o všech vozidlech pořízených v letech 2017 a 2018, nedokládá stav zásob vykázaný v daňovém přiznání za rok 2017 či v dodatečném daňovém přiznání za rok 2018 a nekoresponduje s ostatními podklady, které žalobce finančnímu úřadu dříve předložil. Navíc byla žalobcem předložena až po několika neformálních urgencích (přestože nebyla mezi dokumenty zabavenými celním úřadem), což bylo způsobilé vyvolat pochybnosti o její pravdivosti, jelikož nelze vyloučit, že byla vytvořena dodatečně. Krajský soud proto nesouhlasil s tvrzením žalobce, že nesoulady vytýkané žalovaným jsou v řádu jednotek procent, takže i pokud by byly relevantní, nemohly by znamenat absolutní nepoužitelnost tabulky.

[3] Důvodem pro stanovení daně podle pomůcek byly zásadní nedostatky vedeného účetnictví (např. nedostatečná inventarizace), jakož i předložení dokladů, které s určitostí neprokazovaly veškeré náklady na pořízení vozidel ze zahraničí. Žalobce po celou dobu daňového řízení nedoložil doklady umožňující spojit platby za vozidla nakoupená ze zahraničí s příjmy z těchto vozidel.

[4] Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že nebyl řádně vyzván k prokázání požadovaných skutečností výzvou finančního úřadu ze dne 12. 1. 2021, č. j. 21404/21/3013-60561-712081 (dále též „Výzva III), neboť v ní finanční úřad vyjádřil dostatečně konkrétní pochybnosti o průkaznosti a věrohodnosti dosud předložených dokladů, čímž na žalobce přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a byl povinen předložit k prokázání svých tvrzení další důkazy, kterými by pochybnosti správce daně rozptýlil. Argumentace žalobce, že tyto skutečnosti nevyplývaly z výrokové části výzvy, ale až z jejího odůvodnění, je účelová. Není totiž důležité, ve které části výzvy byly pochybnosti správce daně obsaženy, ale její materiální obsah. Požadavek na specifikování veškerých konkrétních pochybností a požadavků do výrokové části rozhodnutí je neúčelný a vedl by naopak ke zhoršení přehlednosti vydávané výzvy. Krajský soud shrnul, že ob stojí závěr správních orgánů, že žalobce v řízení neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[5] Krajský soud následně popsal, jakým způsobem byla stanovena daň podle pomůcek a konstatoval, že s ohledem na kritéria, z nichž finanční úřad při výběru konkrétních srovnatelných subjektů vycházel, nelze žalobci přisvědčit, že by postup zvolený finančním úřadem postrádal logickou úvahu, případně že by nereflektoval sociální a ekonomickou realitu žalobce. Žádné konkrétní důkazy zpochybňující výslednou daňovou povinnost stanovenou na základě pomůcek žalobce nepředložil.

[6] Úvahu žalovaného při volbě pomůcek za účelem zohlednění tzv. esenciálních nákladů shledal krajský soud logickou, vnitřně ucelenou, vedenou snahou o co možná nejbližší přiblížení se obchodní realitě žalobce. Žádný z obecných argumentů žalobce o stanovení daně podle pomůcek nesvědčí tomu, že by daň byla stanovena v hrubém nepoměru s tou, která by se blížila skutečnosti. Žalobce nepředestřel žádnou ucelenou argumentaci, z níž by vyplývala nemožnost přenosu obchodní přírážky dosahované žalobcem při prodeji ojetých aut nakoupených v tuzemsku na ojeté vozy ze zahraničí. Žádná konkrétní specifikace svědčící o nutnosti zvolení jiné hodnoty marže pro prodej zahraničních vozidel žalobce po

pokračování

celou dobu daňového řízení ani v řízení před soudem nezmínil. Pouhý odkaz na skutečnost, že podle žalobcových účetních dokladů byla obchodní přírážka dosahovaná při prodeji ojetých vozů ze zahraničí značně nižší než marže dosahovaná při prodeji tuzemských vozidel, není případný. Pravdivost dokladů zachycujících nákup vozidel ze zahraničí byla totiž finančním úřadem zpochybněna, v důsledku čehož nebylo možné žalobcem uváděné výdaje za nákup zahraničních vozidel zohlednit a pro výpočet těchto (tzv. esenciálních) nákladů bylo nutné zvolit adekvátní pomůcky. Neobstojí ani výtky žalobce, že správce daně pouze mechanicky přenesl zjištěnou přírážku z tuzemských vozidel na vozidla pořízená ze zahraničí, neboť obchodní přírážka zjištěná u tuzemských vozidel byla od určitých hraničních případů ve prospěch žalobce tzv. očištěna. Žalobce tak svými argumenty dostatečnou spolehlivost pomůcek ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu nezpochybnil. Obdobným způsobem ostatně finanční úřad postupoval i ve vztahu k dani týkající se zdaňovacího období roku 2015 a 2016, což Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 89/2024-44 potvrdil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) **kasační stížnost**. Vyjádřil přesvědčení, že prokázal daňovou uznatelnost vynaložených nákladů. Správní orgány stanovení daně podle pomůcek provedly účelově tak, aby si zjednodušily práci a rychle se vypořádaly s podklady od stěžovatele. Krajský soud se s jejich závěry ztotožnil. Jde však o nesprávné vyhodnocení důkazních prostředků a konkrétních požadavků správních orgánů. Stěžovatel v průběhu daňového řízení předložil veškeré daňové doklady, které měl k dispozici, přehlednou tabulku, ve které byla doložena vazba mezi nákupem a prodejem vozidel. Není tedy pravdou, že by nedoložil evidenci, z níž by byla jednoznačně identifikována vazba mezi nakupovanými a prodávanými vozidly. Stěžovatel každé jednotlivé vozidlo nakoupil (k tomu doložil kupní smlouvu a související doklady), následně nakoupená vozidla v rámci své činnosti nabízel a prodával (v takovém případě byly obchody řádně zdaněny, byly doloženy smlouvy a další doklady). Pokud nějaké obchodní případy nebyly prokázány, či existují nějaké rozpory, pak rozhodně nedosahují více jak 90 %, jak tvrdí správní orgány, ale jednotky procent.

[8] Správní orgány a krajský soud nepřiměřeně zobecnily skutková zjištění, paušalizujícím způsobem hodnotily důkazy a nadhodnotily rozsah neprokázaných skutečností. Mechanicky posoudily předložené důkazy tak, že nebyl prokázán celek, a tak jej jako celek zpochybnily. Jejich postup byl formalistický a místo konkrétního posouzení jednotlivých transakcí plošně zpochybnily celé účetnictví. Nezohlednily, že většina transakcí byla řádně doložena. Takový přístup je v rozporu s principem zákonnosti a přiměřenosti. Pokud existují dílčí pochybnosti, měly být zohledněny pouze tyto konkrétní obchody a mělo být individuálně posouzeno, zda jsou splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Reálnost obchodů potvrzuje registrace vozidel. Stěžovatel prokázal realizaci nákladů vynaložených na nákup vozidel od jednotlivých dodavatelů a prokázal daňovou uznatelnost všech takto vynaložených nákladů.

[9] Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením zákonnosti Výzvy III, neboť mu nelze klást k tíži, že nereagoval na požadavky správce daně, ke kterým nebyl vyzván. Krajský soud

dospěl k závěru, že je irelevantní, jak je vymezen výrok a odůvodnění a za podstatné považuje výzvu jako celek s tím, že musí být konkrétní. To však v právním státě nelze připustit.

[10] Stanovená daň je nepřiměřená a neodpovídá posuzované skutečnosti. V rámci stanovení daně podle pomůcek došlo pouze k mechanickému přepočtení marže na pořízená vozidla ze zahraničí, aniž by byla zohledněna specifikace obchodování se zahraničím. Nelze ztotožňovat výši marže na vozidla pořízená v tuzemsku a v zahraničí. I kdyby tedy bylo přípustné stanovení daně podle pomůcek, tak byly zvoleny nevhodné pomůcky. Rozdíly v obchodování se zahraničím musí být žalovanému známy z úřední povinnosti, deklarované marže nedosahují obdobně fungující subjekty na trhu. S touto námitkou se krajský soud nevypořádal, a proto je rozsudek nepřezkoumatelný.

[11] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** uvedl, že krajský soud postupoval správně, adekvátně se vypořádal se všemi námitkami stěžovatele. Rozsudek krajského soudu je zákonný a přezkoumatelný. Stěžovatel neunesl své důkazní břemeno stran daňové uznatelnosti tvrzených nákladů. Nepřináší žádnou relevantní protiargumentaci, kterou by zpochybnil závěry žalovaného a krajského soudu. Ani stěžovatelem předložená tabulka neměla vliv na neprůkaznost účetnictví, neboť sama byla neprůkazná. Nebyla totiž zjištěna její provázanost s dalšími podklady a lze též podotknout, že se nenacházela mezi dokumenty zabavenými Celní správou ČR, ačkoli stěžovatel opakovaně deklaroval, že mu veškeré účetnictví zabavila Celní správa ČR a tabulku předložil až po několika neformálních urgencích ze strany správce daně. Nákupy vozidel ze zahraničí představovaly zpochybnění více než 90% nákladů stěžovatele v dotčených zdaňovacích obdobích. Jedná se tedy o podstatnou či převážující část jeho účetnictví. Chybějící skladová evidence a chybějící prokazatelně provedená inventarizace měly za následek, že nebylo možné zjistit, zda byly zaznamenány veškeré obchodní případy. Byly splněny veškeré podmínky nutné pro stanovení daně dle pomůcek. Výzva k prokázání skutečností z hlediska výroku i odůvodnění splňovala zákonné náležitosti. Se závěrem stěžovatele, že byly zvoleny nevhodné pomůcky a daň mu byla stanovena v rozporu s právními předpisy, žalovaný nesouhlasí. Správce daně totiž postupoval při stanovení daně podle pomůcek správně a výsledná daňová povinnost stěžovatele se maximálně přiblížila realitě. Nejednalo se tedy o mechanický přepočet marže na pořízená vozidla, jak nesprávně dovozuje stěžovatel. Žádná konkrétní specifika svědčící o nutnosti zvolení jiné hodnoty marže (obchodní přírážky) pro prodej zahraničních vozidel stěžovatel neuvedl ani nedoložil ve vztahu k namítané nespolehlivosti stanovené daně.

[12] Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný z důvodů nevypořádání argumentace stěžovatele, že rozdíly v obchodování musí být žalovanému známy, přičemž deklarované marže nedosahují ani obdobně fungující subjekty na trhu. Krajský soud se otázkou výše marže a obchodní přírážky zabýval v bodu 39 rozsudku.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost

pokračování

kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, která je vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[16] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[17] Stěžovatel nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje v tom, že se nevypořádal s tvrzeními stěžovatele, že rozdíly v obchodování se zahraničím musí být žalovanému známy z úřední povinnosti a deklarované marže nedosahují ani obdobné fungující subjekty na trhu. Nejvyšší správní soud připouští, že k těmto tvrzením stěžovatele se krajský soud výslovně nevyjádřil. To však nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tato tvrzení totiž stěžovatel vznesl v rámci své argumentace týkající se nesprávně stanovené výše daňové povinnosti podle pomůcek, se kterou se krajský soud řádně vypořádal v bodech 36 až 39 svého rozsudku. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že krajský soud vystihl podstatu věci, své závěry přehledně, srozumitelně, pečlivě, logicky a řádně zdůvodnil a vypořádal se s veškerou relevantní argumentací stěžovatele.

[18] Nejvyšší správní soud se tak mohl zabývat námitkami stěžovatele týkajícími se merita věci. Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v rozhodované věci se jedná především o posouzení, zda správní orgány správně stěžovateli stanovily daň z příjmů právnických osob na základě pomůcek a zda byla daň stanovena spolehlivě (rozsudek NSS ze dne 23.03.2007, č. j. 2 Afs 20/2006–90, č. 1222/2007 Sb. NSS).

[19] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Podle odst. 2, *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlídně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Podle odst. 3 *pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které*

nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

[20] K použití pomůcek rozšířený senát v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, uvedl, že „*pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a nepřekážné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu*“.

[21] Hlavní ekonomickou činností stěžovatele v posuzovaných zdaňovacích obdobích byl nákup ojetých vozidel od tuzemských i zahraničních dodavatelů a jejich prodej. Nákupy vozidel od tuzemských dodavatelů správními orgány zpochybněny nebyly. Zahraničními dodavateli stěžovatele byly společnosti VINNIAUTO EOOD (dále též „VINNIAUTO“) a SIPOS LÁZSLÓ AUTO EOOD (dále též „SIPOS“), se sídlem v Bulharsku. Tito dodavatelé stěžovateli vystavovali faktury. K dodavateli VINNIAUTO EOOD správce daně zjistil a ve výzvě III. uvedl, že podal daňová přiznání pouze za zdaňovací období 10/2018 až 2/2019 a to s nulovými údaji, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 nebylo podáno vůbec. Nemá přiznané žádné nákupy zboží od zahraničních dodavatelů, kteří by na tuto společnost vykázali dodání zboží. Nepředložil žádné faktury za nákupy a za prodej zboží, kupní smlouvy, přepravní doklady a účetní evidence obsahující přijaté nebo uskutečněné dodání zboží, přestože při kontrole bankovních výpisů byly zjištěny převody částek v EUR uskutečněných touto společností na účty jiných zahraničních smluvních protistran a přijaté platby od jiných zahraničních společností. K dodavateli SIPOS správce daně zjistil, že nedisponuje dlouhodobým hmotným nebo nehmotným majetkem, materiálním a technickým vybavením k provádění ekonomické činnosti, nevlastní žádné obchodní ani skladové prostory a nemá zaměstnance. Nedeklaroval žádné pořízení zboží a nebyly doloženy žádné doklady prokazující dodání zboží této společnosti. Sídlí na adrese tzv. virtuálního sídla, na místě šetření nebyl nikdo zastížen. Za červen 2016 až červenec 2018 podal nulová kontrolní hlášení k DPH, za srpen a září nepodal kontrolní hlášení k DPH vůbec. Za rok 2017 a 2018 nepodal přiznání k dani z příjmů právnických osob. Navíc sám uvedl, že nevykonával činnost a nedisponuje dokumenty za I. pololetí roku 2017.

[22] Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 11. 2021, č. j. 4550589/21/3013-60561-712081, správce daně mimo jiné uvedl, že stěžovatel neposkytl požadovanou skladovou evidenci zboží za celý rok 2017 a 2018, případně jinou evidenci, z níž by byla jednoznačně identifikována vazba mezi nakupovanými a prodávanými vozidly v návaznosti na počáteční a konečné stavy skladových zásob. Při posuzování daňové účinnosti nákladů spojených s pořízením vozidel ze zahraničí správce daně zjistil, že u odchozích plateb z výpisů z účtu nelze odvodit, zda se vztahují ke konkrétnímu vozidlu či daňovému dokladu (faktuře), který má stěžovatel zaevidován ve svém účetnictví. Platby na zahraniční bulharský účet dodavatele neobsahují žádné podrobnější informace, které by specifikovaly účel platby. Není zřejmé, za jaké zboží či služby byly částky poukazovány a která resp. které částky se k nim vztahují

pokračování

v účetním deníku. Objektivně tedy nelze ověřit, zda uhrazené částky souhlasí s částkami uvedenými na faktuře. Správce daně konstatoval, že vozidla byla stěžovateli fakticky dodána, stěžovatel objektivně určité částky na jejich pořízení vynaložil, ovšem věrohodným způsobem neprokázal skutečnou výši vynaložených finančních prostředků. Stěžovatel nedoložil přesné okolnosti naskladnění a případného vyskladnění zboží (vozidel) při prodeji, popř. jeho evidenci na skladě, takže nebylo možné ověřit, zda náklady související s pořízením vozidel jsou v základu daně uplatněny ve správné výši ani v jakém množství a finančním objemu měl stěžovatel vozidla skladem v různých okamžicích roku 2017 a 2018. Stěžovatel tedy nedoložil průkazně vedenou evidenci skladových zásob zboží. Správce daně dále poukázal na nesrovnalosti v dokladech (např. úhrady vozidel dodaných ze zahraničí dle účetního deníku za rok 2017 a dle přehledu vozidel, záporný stav peněz v pokladně). Konstatoval, že podstatnou část účetnictví stěžovatele lze označit jako neprůkaznou, neboť nelze spolehlivě určit, kolik vozidel bylo skladem na počátku zdaňovacího období, kolik jich bylo následně převedeno do nákladů, nakoupeno v průběhu období a vyloučeno z nákladů na konci období, ani v jakém množství a finančním objemu měl stěžovatele vozidla skladem v různých okamžicích roku 2017 a 2018.

[23] Ke stěžovatelem dne 6. 8. 2021 předložené evidenci (tabulce) správce daně uvedl, že neposkytuje přehled o všech vozidlech pořízených v letech 2017 a 2018, nedokládá stav zásob vykázaný v daňovém přiznání za rok 2017 či v dodatečném daňovém přiznání za rok 2018. Po porovnání tabulky s účetním deníkem, hlavní knihou, seznamem přijatých faktur od zahraničních dodavatelů a tabulkami *Vozy na skladě* správce daně tabulku vyhodnotil jako neprůkazný důkazní prostředek z důvodu jejího nesouladu s těmito podklady. Stěžovatel neprokázal ani provedení inventarizace zboží, která je nezbytnou podmínkou doložení průkaznosti evidence zásob. V návaznosti na výše uvedené správce daně označil podstatnou část nákladů na pořízení zboží za nevěrohodnou či neprůkaznou (podíl nákladů na zboží od společnosti SIPOS na celkových nákladech stěžovatele na pořízení zboží za rok 2017 činil 90,53 % a podíl nákladů na zboží od společností SIPOS a VINNIAUTO na celkových nákladech stěžovatele na pořízení zboží za rok 2018 činil 94,08%).

[24] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutečností (nedostatky v evidencích, dokladech a účetnictví stěžovatele a nedůvěryhodnost jeho zahraničních dodavatelů), které ověřil ze spisu, dospěl k závěru, že správce daně správně označil část nákladů stěžovatele za pořízení zboží od společností SIPOS a VINNIAUTO za nevěrohodné a neprůkazné. Žalovaný ani krajský soud tudíž nepochybili, když z tohoto závěru správce daně při posouzení věci vycházeli. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že ve vztahu ke společnostem SIPOS a VINNIAUTO prokázal daňovou uznatelnost vynaložených nákladů a správní orgány nesprávně vyhodnotily důkazní prostředky.

[25] Se závěrem stěžovatele, že jím předložená tabulka dokládá vazbu mezi nákupem a prodejem vozidel, Nejvyšší správní soud nesouhlasí s ohledem na výše popsany nesoulad této tabulky s ostatními podklady. Závěr krajského soudu, že její údaje plně nekorespondovaly s účetnictvím stěžovatele a nebyly způsobilé prokázat vazbu mezi nákupem a prodejem konkrétních vozidel, je proto zcela správný. Ve shodě s žalovaným i s krajským soudem k této tabulce zdejší soud uvádí, že její důvěryhodnost snižuje její dodatečné předložení stěžovatelem až dne 6. 8. 2021 (daňová kontrola přitom byla zahájena již dne 30. 7. 2019) po

několika urgencích, přičemž nebyla mezi dokumenty zabavenými Celní správou v rámci zásahu u stěžovatele ve dnech 22. – 23. 5. 2019. K argumentaci stěžovatele, že každé jednotlivé vozidlo nakoupil a následně prodával a předložil k tomu doklad, přičemž reálnost obchodů potvrzuje registrace vozidel, Nejvyšší správní konstatuje, že správní orgány ani krajský soud nákup vozidel stěžovatelem nezpochybnil. Stěžovatel však neprokázal vazbu mezi nákupem a prodejem konkrétních vozidel, resp. tato vazba ze zajištěných podkladů nevyplývá.

[26] Správní orgány hodnotily důkazy jednotlivě i v souvislostech v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Vyhodnocení důkazů správními orgány považuje Nejvyšší správní soud za správné a korektní. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že správní orgány důkazy hodnotily pouze formálně, mechanicky, paušalizujícím, zobecňujícím způsobem, který nesplňoval požadavek individualizovaného hodnocení skutkového stavu a nehodnotily rozsah neprokázaných skutečností. Stěžovatelem tvrzenou nezákonnost spočívající v tom, že správní orgány ignorovaly převážnou většinu relevantních důkazů, Nejvyšší správní soud neshledal, neboť správní orgány se vypořádaly se všemi důkazy, které měly k dispozici. Stěžovatel ostatně konkrétně neuvádí, které důkazy měly správní orgány ignorovat.

[27] Vzhledem k tomu, že nevěrohodné a neprůkazné doklady se týkají se nákladů stěžovatele za pořízení zboží od výše uvedených zahraničních dodavatelů tvořících více než 90 % z celkových nákladů stěžovatele na pořízení zboží v daných zdaňovacích obdobích, nelze stěžovateli přisvědčit, že rozsah neprokázaných obchodů činil pouze jednotky procent. S ohledem na takto vysoký podíl řádně neprokázaných a nedoložených vynaložených nákladů stěžovatele na pořízení zboží nebylo možné daň stanovit dokazováním a byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. K argumentaci stěžovatele, že žalovaný měl zohlednit pouze neprokázané jednotlivé obchody a na základě toho vyhodnotit, jakou výši neprokázaných nákladů stěžovatele zpochybnil a zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, Nejvyšší správní soud konstatuje, že takto žalovaný postupoval. Stěžovatel se proto mýlí, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a označuje tento způsob stanovení daně za účelový.

[28] Z výroku Výzvy III je zřejmé, jaké skutečnosti správce daně po stěžovateli požadoval prokázat a jakým způsobem je stěžovatel měl prokázat a doložit. Z odůvodnění této výzvy pak vyplývá, na základě jakých zjištění a závěrů ji správce daně vydal. Výzva III tedy obsahuje srozumitelný výrok i řádné odůvodnění. V posuzované věci Výzva III splňovala všechny zákonné požadavky na rozhodnutí uvedené v § 102 odst. 1 daňového řádu. Správce daně tudíž při vydání výzvy nepochybil. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatel byl Výzvou III. řádně vyzván k prokázání požadovaných skutečností.

[29] Závěr krajského soudu, že není důležité, ve které části výzvy byly pochybnosti správce daně obsaženy, ale její materiální obsah, není na místě vykládat tak, jak to činí stěžovatel, že je irelevantní jak je vymezen výrok a odůvodnění výzvy. Krajský soud totiž zcela správně akcentoval určitost obsahu výzvy jako celku, čímž reagoval na argumentaci stěžovatele, že podstatný je pouze výrok výzvy a skutečnosti uvedené v jejím odůvodnění jsou irelevantní. Zcela správně vyslovil, že požadavek na specifikování veškerých konkrétních pochybností a požadavků ve výrokové části výzvy je neúčelný a vedl by ke

pokračování

zhoršení její přehlednosti. Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnou ani argumentaci stěžovatele, v níž nesouhlasí s posouzením zákonnosti výzvy III krajským soudem.

[30] Stěžovatel také namítá nezohlednění specifik obchodování se zahraničím. K tomuto Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že tvrzení stěžovatele, že podle jeho účetních dokladů byla marže dosahovaná při prodeji ojetých vozů ze zahraničí nižší než marže dosahovaná při prodeji tuzemských vozidel, neobstojí s ohledem na zpochybnění pravdivosti dokladů zachycujících nákup vozidel ze zahraničí. Nezbyvá tak než konstatovat, že stěžovatel své tvrzení o odlišné marži u vozidel z tuzemska a zahraničí neprokázal. Žalovanému přitom nemohl být z úřední činnosti znám rozdíl v marži stěžovatele při obchodování se zahraničím, neboť se jedná o jedinečný a individuální výsledek obchodní činnosti stěžovatele. Nemohlo mu tedy být z úřední činnosti známo ani to, zda ostatní subjekty dosahují podobné marže jako stěžovatel. Žalovaný přitom přilehavě podotknul, že samotná vyšší pořizovací cena vozidel ze zahraničí (o něž je dle tvrzení stěžovatele na trhu velký zájem) neznamená, že by marže u těchto vozidel měla být nižší než u vozidel od tuzemských dodavatelů, o něž takový zájem není. Neobstojí proto ani navazující námitka stěžovatele, že byly zvoleny nevhodné pomůcky a byla mu stanovena daň, jež je v rozporu s platnými právními předpisy.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[32] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. října 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu