



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Faisala Husseiného a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **R. H.**, zastoupený Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem se sídlem Ždírec 99, Polná, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2025, č. j. 62 Af 49/2023 - 64,

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.

Odůvodnění:

[1] Žalobce ve zdaňovacích obdobích 2017 a 2018 provozoval vinotéky a jednu prodejnu zlatnictví. Vzhledem k tomu, že podal za rok 2017 i 2018 daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob bez vyplněných hodnot i příloh (tzv. blanketní daňová přiznání, v nichž uvedl nulové údaje), zahájil u něj Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „*správce daně*“) prostřednictvím výzev k odstranění pochybností ze dne 24. 7. 2018 a ze dne 16. 9. 2019 postup k odstranění pochybností. Žalobce pochybnosti správce daně neodstranil, a proto u něj správce daně následně zahájil daňovou kontrolu za uvedená zdaňovací období a vyzval jej k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně. Žalobce v průběhu daňové kontroly pochybnosti správce daně nerozptýlil. Předložil sice prvotní doklady za pořízení zboží (faktury a výdajové podkladní doklady), avšak nepředložil účetní doklady (zejm. evidenci zásob), ze kterých by bylo možné ověřit, že nakoupené zboží bylo použito k jeho

ekonomické činnosti. Bez řádné evidence zásob nebyla dle správce daně prokázána vazba na vykázané tržby. Proto správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek a vydal ve věci dva dodatečné platební výměry ze dne 8. 2. 2022: (i) č. j. 189569/22/2914-50523-712464 za zdaňovací období 2017 ve výši 1 187 557 Kč; (ii) č. j. 189764/22/2914-50523-712464, za zdaňovací období 2018 ve výši 21 984 Kč.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterých žalovaný rozhodl dvěma rozhodnutími ze dne 27. 9. 2023. Rozhodnutím č. j. 32180/23/5200-10422-711621 žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 tak, že vyměřil žalobci daň ve výši 918 341 Kč (žalovaný zohlednil uplatnění daňové ztráty a žalobci tedy doměřenou daň snížil). Rozhodnutím č. j. 32541/23/5200-10422-711621 žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018.

[3] Proti oběma rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 29. 7. 2025, č. j. 62 Af 49/2023 - 64.

[4] V úvodu svého rozsudku se krajský soud věnoval žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Tuto námitku neshledal důvodnou a přistoupil proto k věcnému posouzení napadeného rozhodnutí. Krajský soud se zabýval zejména tím, zda byly naplněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, resp. zda daňové orgány nepochybily, pokud nevyužily údaje z EET pro stanovení žalobcových výnosů. Krajský soud přitom ve svém rozsudku opakovaně odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně restriktivního soudního přezkumu ve věci stanovení daně podle pomůcek.

[5] Krajský soud se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobce v průběhu daňového řízení neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Pro žalobce nemohlo být nijak překvapivé, že správce daně neakceptoval jeho tzv. blanketní („nulová“) daňová přiznání a požadoval deklarované skutečnosti doložit. Vzhledem k tomu, že žalobce zůstal v průběhu postupu k odstranění pochybností pasivní, byla zahájena daňová kontrola. Podle krajského soudu proto nebyla pravda, že by správce daně na žalobce přenášel důkazní břemeno v rozporu se zákonem. Správce daně své pochybnosti o průkaznosti žalobcova účetnictví přehledně shrnul ve výzvách, v nichž žalobci vysvětlil, že předložené doklady neprokazovaly stav zásob a že z inventarizace nebylo zřejmé, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví, resp. zda žalobce při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví postupoval v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních příjmů [dále jen „zákon o daních z příjmů“] (přílohy č. 3 a § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů). Jednání správce daně tak dle krajského soudu zcela odpovídalo § 92 odst. 3 daňového řádu.

[6] Postup daňových orgánů dle krajského soudu obstál i ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle krajského soudu nebylo pochyb o tom, že nesrovnalosti zjištěné v účetnictví žalobce dosahovaly takové intenzity, že zatemnily obraz o jeho hospodaření. Ani dodatečně doloženými doklady se žalobci nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně. Krajský soud proto ve shodě s daňovými orgány uzavřel, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť předložené účetnictví neobsahovalo průkazně vedenou

pokračování

evidenci zásob ani řádně provedenou inventarizaci. V důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro přechod na pomůcky tak podle krajského soudu byly splněny.

[7] Krajský soud se rovněž ztotožnil s postupem daňových orgánů ohledně stanovení daně za zdaňovací období 2017 a 2018. Tu považoval za stanovenou dostatečně spolehlivě. Daňové orgány podle krajského soudu jednaly logicky, řádně odůvodněně, nebyly tu znaky svévole, přičemž daňové orgány reflektovaly sociální a ekonomickou realitu žalobce. Žalovaný ve svých rozhodnutích popsal, jaké pomůcky správce daně použil a jak při stanovení daně postupoval. Hodlal-li žalobce účinně zpochybnit spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, byl povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazními prostředky. Jedinou konkrétní výtkou související s námitkou nepřiměřenosti stanovené daně byla argumentace, že správce daně měl při určení výnosů využít údaje z EET za příslušná zdaňovací období.

[8] Ani tuto námitku však krajský soud nepovažoval za důvodnou. Daňové orgány podle krajského soudu logicky zdůvodnily, proč nezohledňovaly údaje z EET. Jednak údaje o tržbách v EET nemusely obsahovat veškeré výnosy, jednak (a to zejména) byly uváděny včetně DPH, tudíž je bez řádně vedené skladové evidence nebylo možné od DPH pro účely stanovení daně očistit. Jak totiž vysvětlil správce daně ve zprávě o daňové kontrole, s ohledem na nedostatky žalobcova účetnictví nebylo zjistitelné, jaké zboží a s jakou DPH bylo v předmětných obdobích prodáno. Souhrnně se tedy krajský soud ztotožnil s právním názorem daňových orgánů, že v žalobcově případě nebylo možné stanovit daňové povinnosti dokazováním a daň byla naopak dostatečně spolehlivě stanovena prostřednictvím pomůcek.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále *stěžovatel*) kasační stížnost. Tu opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele v první řadě nepřezkoumatelný. Krajský soud se podle něj nevypořádal s námitkou, proč daňové orgány odmítly údaje z EET jako důkazní prostředek. Z rozsudku krajského soudu podle stěžovatele rovněž není zřejmé, proč krajský soud považoval závěr daňových orgánů o nedostatečnosti stěžovatelovy daňové evidence za přezkoumatelný a zákonný. Krajský soud neprovedl žádné vlastní hodnocení, ale pouze převzal závěr daňových orgánů o údajné absenci inventarizace.

[11] Podle stěžovatele mu daňové orgány nemusely stanovit daň podle pomůcek. Stěžovatel totiž předložil účetnictví (zejména hlavní knihu a deník) a přehledy DPH a navíc dokládal další poklady po výzvách správce daně. Správce daně se měl nejprve snažit stanovit daňové povinnosti dokazováním a až poté případně přejít na stanovení daně podle pomůcek. Jediným pochybením stěžovatele bylo dle jeho názoru nepředložení inventarizace zásob. To ostatně uznal, avšak samo o sobě dané pochybení nemohlo vést k doměření daně podle pomůcek.

[12] Krajský soud podle stěžovatele rovněž chybně převzal závěr daňových orgánů, že stěžovatel neprokázal inventuru a evidenci zásob ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli

účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „*vyhláška č. 500/2002 Sb.*“). Stěžovatel upozorňuje, že již v daňové evidenci vyplnil údaje o nákupech a prodeích a prostřednictvím svých metod účtování měl za povinnost průběžně evidovat zásoby. Pokud by tedy daňové orgány zohlednily všechny stěžovatelem nabízené podklady, a to včetně údajů z EET, nebylo by třeba stanovovat daň podle pomůcek. Daňové orgány a následně i krajský soud se dle stěžovatele nedostatečně zabývaly jednotlivými jím předloženými podklady a tyto podklady nehodnotily v jejich souhrnu. Pokud by daňové orgány postupovaly zákonným způsobem, musely by dospět k závěru o unesení důkazního břemene stěžovatelem (resp. by k tomu následně musel dospět krajský soud). Stěžovatel je přesvědčen, že jeho povinností není „*prokázat všechno absolutně*“, ale unést své důkazní břemeno v rámci jeho možností a v mezích zákona. Pokud daňové orgány i přes veškerou stěžovatelovu snahu považovaly jím předložené podklady za nedostatečné, měly postupovat v souladu s § 98 odst. 4 daňového řádu.

[13] Daňové orgány dle stěžovatele neuvedly konkrétní pochybnosti k jednotlivým podkladům, které předložil. Proto nemohlo dojít k přechodu důkazního břemene zpět na stěžovatele. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 23/2014 - 26, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že chybějící položka v evidenci neznámá automaticky nemožnost stanovit daň dokazováním (již zde ovšem Nejvyšší správní soud poznamenává, že žádné rozhodnutí s takovým označením nedohledal).

[14] Dále stěžovatel namítl nesprávné, resp. nedostatečné zohlednění jeho evidence EET. Podle stěžovatele je evidence EET sama o sobě dostatečným důkazem o výši tržeb (příjmů) a mělo by tedy k ní být přihlíženo v plném rozsahu. Daňové orgány ji tedy měly považovat za věrohodnou pomůcku. Do evidence EET se dle stěžovatele na rozdíl od fakturace zapisují veškeré „*cash i bezhotovostní tržby*“, proto je nepodložený závěr daňových orgánů o existenci dalších tržeb mimo EET. Daňové orgány i krajský soud tedy bezdůvodně nezohlednily předloženou evidenci EET, která naopak mohla vést k přesnějšímu stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

[15] Stěžovatel namítl také to, že jeho daňové povinnosti nebyly podle pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě. Právě naopak – podle stěžovatele došlo ke značnému navýšení jeho daňových povinností, a to zejména právě v porovnání s jeho tržbami vykázanými v evidenci EET a dále s tržbami obdobných podniků. Daňové orgány se navíc ani otázkou přiměřenosti výsledných daňových povinností nijak blíže nezabývaly. Nadto žalovaný zvýšil i stěžovatelovu daň ze závislé činnosti, „*ačkoliv k ní neměl sporné podklady (ta byla „překopírována“ z jeho doplňkového přiznání)*“. Podle stěžovatele „*zahrnutí i těchto položek (zejména daně z tuzemského kapitálového výnosu) do doměrku bez dalšího měření podle dostupných dat je zjevně nepřiměřené*“.

[16] Daňové orgány dle stěžovatele opomenuly zohlednit skutečnosti, které nasvědčovaly nižšímu základu daně. Pomůcky, které použily, nebyly zdůvodněny ve vztahu ke stěžovatelově konkrétní situaci. V rámci pomůcek daňové orgány vyšly z obecného průměru obchodní přírážky bez vazby na stěžovatelovu podnikatelskou činnost, místo jeho podnikání, typ prodávaného sortimentu či tržní specifika. Krajský soud takový postup chybně aproboval. Z uvedených důvodů dospěly daňové orgány k absurdnímu závěru, podle kterého stěžovatel v roce 2017 dosáhl zisku přes čtyři miliony korun. Takový závěr je

pokračování

ale v rozporu s realitou podnikání v daném odvětví, a navíc je nepřiměřený s ohledem na stěžovatelovy předchozí i následné zisky, které jsou výrazně nižší. Dle stěžovatelem předložených podkladů navíc ani není možné, aby nakoupil takové množství zboží, které by odpovídalo doměřenému obrátu.

[17] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhl její zamítnutí. Žalovaný setrvává na svém závěru, že daňové orgány nedisponovaly dostatečnými prostředky, aby mohly stanovit daň dokazováním. Absence evidence stěžovatelova stavu zásob a z toho plynoucí nemožnost provedení inventarizace jeho majetku a závazků a dále neprokázání správnosti postupu přechodu z vedení daňové evidence na účetnictví byly natolik závažné, že daňové povinnosti stěžovatele bylo nutné stanovit podle pomůcek. Dle žalovaného rovněž není pravda, že by stěžovatel v průběhu daňové kontroly postupně předložil „komplexní důkazní materiál“, na základě kterého by mu bylo možné dodatečně stanovit jeho daň. Navíc všechny daňovými orgány vyžadované podklady spočívající v evidenci zásob (a z ní vyplývající inventarizace), včetně prokázání správnosti postupu přechodu z vedení daňové evidence na daňové účetnictví, představují podklady, u nichž povinnost jejich vyhotovení výslovně předvídá zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

[18] Žalovaný je rovněž přesvědčen, že stanovená daň nebyla nepřiměřená, ale naopak odpovídala požadavku jejího co možná nejspolehlivějšího stanovení. Stěžovatel v kasační stížnosti k této otázce uvádí pouze obecnou a nepodloženou polemiku. O důsledném postupu daňových orgánů svědčí i to, že v odvolacím řízení došlo k částečnému snížení doměřené daně z důvodu zohlednění daňové ztráty z předchozích let. Při stanovení daně daňové orgány vycházely rovněž ze srovnání s jinými srovnatelnými subjekty, částečně akceptovaly i stěžovatelem uváděné hodnoty a rovněž spolupracovaly se stěžovatelovými dodavateli, aby získaly co možná nejpřesnější hodnoty. Celý postup byl navíc důkladně popsán ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutích žalovaného.

[19] Konečně daňové orgány podle žalovaného stěžovateli dostatečně a opakovaně vysvětlily, z jakých důvodů nepoužily při stanovení daně jeho evidenci EET. Stěžovatelovy výnosy zachycené v evidenci EET se navíc nijak principiálně nelišily od těch, které stanovily daňové orgány.

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti zhodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, ke kterým by bylo třeba přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost **není** důvodná.

[22] Jako první se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Tato vada totiž zpravidla vyloučí možnost přezkumu věcných závěrů napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatel spatřoval v několika rovinách (viz odst. [10] výše). Námitka nepřezkoumatelnosti však není důvodná.

[23] Již krajský soud stěžovateli v odst. 14 napadeného rozsudku přiléhavě vysvětlil, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost musí

být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit samotný obsah rozhodnutí nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí vůbec meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví jasný právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (např. v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Uvedené závěry přitom podle ustálené judikatury Nejvyššího správního i Ústavního soudu platí i pro přezkum soudních rozhodnutí.

[24] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by se krajský soud ve svém rozsudku nezabýval závěrem daňových orgánů o nedostatečnosti jeho daňové evidence. Této otázce naopak krajský soud věnoval celou první polovinu vlastního odůvodnění svého rozsudku. V ní se zabýval právě otázkou naplnění první podmínky umožňující stanovení daně podle pomůcek. Ta spočívá v dostatečně podloženém a odůvodněném závěru daňových orgánů o nesplnění zákonných povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a kvůli tomu nemožnosti stanovení jeho daňových povinností prostřednictvím dokazování (srov. odst. 16 až 31 rozsudku krajského soudu). Ve vypořádání tohoto okruhu žalobních námitek přitom krajský soud podal komplexní a ucelené právní hodnocení, v rámci kterého navíc opakovaně odkazoval i na příslušné podrobné pasáže napadených rozhodnutí žalovaného. Se stěžovatelem proto nelze souhlasit ani v tom, že by krajský soud postavil celé své hodnocení na nedostatku inventarizace.

[25] Neobstojí tak stěžovatelovo tvrzení, že by se krajský soud vůbec nevypořádal s námitkou, proč daňové orgány odmítly stěžovatelovy údaje z EET jako důkazní prostředek. Touto námitkou se krajský soud zabýval jednak v odst. 15 svého rozsudku a dále obsáhle v odst. 36 až 39. Krajský soud tak stěžovateli vysvětlil, že touto jeho námitkou se v prvé řadě zabýval již žalovaný ve svých rozhodnutích. Krajský soud se zde odůvodněně ztotožnil s právním názorem žalovaného a jeho odůvodněním, proč nezohlednil údaje o stěžovatelových tržbách v systému EET. K tomu krajský soud navíc doplnil, že z postupu daňových orgánů se nejeví, že by stěžovatelovy daňové povinnosti byly bez použití údajů z evidence EET stanoveny jakkoli excesivně nebo nespolehlivě.

[26] Dále se již Nejvyšší správní soud zabýval samotným věcným posouzením sporu. Jeho právní rámec přitom ve svém rozsudku obsáhle načrtl již krajský soud. Nejvyšší správní soud proto tato základní východiska pouze stručně zopakuje.

[27] 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.* Odst. 2 dále uvádí, že *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody*

pokračování

pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Z odst. 3 plyne, že 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 získané při správě daní.

[28] Ke stanovení daně podle pomůcek je správce daně oprávněn přistoupit při splnění třech podmínek spočívajících v: (i) nesplnění některé ze svých povinností daňovým subjektem při dokazování, (ii) rezultující v nemožnost stanovení daně dokazováním, (iii) při možnosti spolehlivého stanovení daně prostřednictvím pomůcek (shodně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2023, č. j. 10 Afs 25/2023 - 48, odst. [14], ze dne 30. 1. 2025, č. j. 7 Afs 183/2024 - 42, odst. [48], či ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 199/2024 - 36, odst. [34]). Stanovení daně podle pomůcek je mimořádné náhradní řešení, které spočívá v kvalifikovaném odhadu stanovené daně. Oprávněnost tohoto postupu prokazuje správce daně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy a vede k tomu, že daňový subjekt má povinnost nést následky svého pochybení v podobě toho, že daň je stanovena „pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018 - 46, odst. [31], nebo ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023 - 30, odst. [15]). Současně však platí, že pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný jednoznačný algoritmus či pravidlo. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem je třeba posuzovat v konkrétních souvislostech řešeného případu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, odst. [11]).

[29] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (viz § 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[30] Těmto postulátům poté odpovídá i omezený rozsah přezkumu stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit jen dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění primární důkazní povinnosti daňového subjektu). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne

14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, odst. [25] a [37], rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

[31] Z citované judikatury tedy vyplývá, že přezkum stanovení daně podle pomůcek je s ohledem na předchozí nesplnění povinností ze strany daňového subjektu a povahy daňových pomůcek restriktivní. Daňový subjekt navíc musí svá tvrzení zpochybňující použití pomůcek opírat o patřičné důkazy.

[32] Z kasační stížnosti je přitom zřejmé, že stěžovatel uvedl oba relevantní okruhy námitek [k tomu srov. odst. [30] výše] a v kasační stížnosti tedy zpochybnil splnění podmínek přechodu na pomůcky i spolehlivost takto stanovené daně. Dlužno dodat, že stěžovatelova kasační argumentace se do značné míry shoduje s argumentací, kterou přednesl již v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům a následně i v žalobě. Vypořádával se do značné míry tak s ní žalovaný ve svých rozhodnutích a následně i krajský soud v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud proto dále mj. odkazuje na příslušné pasáže zprávy o daňové kontrole, rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu.

[33] Nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelovou polemikou ohledně toho, že nebyly vůbec splněny podmínky přechodu na pomůcky a jeho daňové povinnosti mohly být stanoveny na základě dokazování. Stěžovatel souhrnně tvrdí, že nejasnosti ohledně jeho účetních výkazů nebyly natolik rozsáhlé, aby mu nebylo možné stanovit daň prostřednictvím dokazování. Navíc tvrdí, že v průběhu daňového řízení s daňovými orgány spolupracoval a snažil se své účetní záznamy ozřejmit i podložit odpovídajícími podklady. Daňové orgány navíc údajně byly velmi nekonkrétní a nevysvětlily, proč bylo nutné přejít ke stanovení daně podle pomůcek.

[34] Nejvyšší správní soud již výše zmínil, že obdobným námitkám se věnoval krajský soud v odst. 16 až 31 napadeného rozsudku, přičemž je považoval za nedůvodné. Dle krajského soudu daňové orgány dostatečně konkrétně předestřely a odůvodnily své pochybnosti [to navíc s ohledem na to, že stěžovatel za obě nyní posuzovaná zdaňovací období roku 2017 i 2018 fakticky vůbec nevyplnil svá daňová přiznání (uvedl v nich nulové údaje a nepřipojil k nim žádné přílohy)]. Ve výzvách k odstranění pochybností (na něž stěžovatel nijak nereagoval) a rovněž v protokole o zahájení daňové kontroly daňové orgány vysvětlily podstatu věci i nedostatky, které u stěžovatele zjistily, a jejichž odstranění měl stěžovatel provést. Stěžovateli se nepodařilo příslušné pochybnosti ani později v průběhu daňového řízení rozptýlit. Nejen proto nebylo možné stanovit jeho daňové povinnosti dokazováním a podmínky pro přechod na pomůcky tak podle krajského soudu byly splněny.

[35] S tímto právním hodnocením Nejvyšší správní soud souhlasí. Zároveň dodává, že k případnému závěru o úplnosti a věrohodnosti stěžovatelem předkládaného účetnictví a dalších podkladů jistě nepřispívalo, že stěžovatel v případech uvedených zdaňovacích období postupně předkládal několik různých „dodatečných daňových přiznání“ s odlišnými údaji a různé verze účetních deníků a hlavních knih.

[36] Žalovaný ani krajský soud přitom nezpochybnili, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly některé podklady předložil – např. přijaté a vydané daňové doklady a účetní knihy

pokračování

(jak již bylo zmíněno, účetní deníky a hlavní knihy předkládal v různých verzích). Tyto podklady podle daňových orgánů ani krajského soudu však nebyly dostatečné, neboť stěžovatel ve spojení s nimi nedoložil evidence o zásobách, inventurní soupisy a neprokázal provedení inventarizace za předmětná zdaňovací období. Stěžovatel rovněž neprokázal správnost postupu přechodu z vedení daňové evidence na účetnictví (tzv. převodový můstek). Podle daňových orgánů tak nadále nebylo zřejmé, že zboží zahrnuté do nákladů bylo využito pro dosažení vykázaných příjmů. K pochybnostem daňových orgánů založených na nedostatecích při přechodu z vedení daňové evidence na účetnictví ve zdaňovacím období 2017 stěžovatel navíc ani nic nenamítá.

[37] Daňové orgány tak měly nadále zcela legitimně pochybnosti o správnosti vedeného účetnictví, stavu zásob podle evidence o zásobách a o provedení inventarizace majetku a závazků za příslušná zdaňovací období. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 dále daňové orgány, jak již bylo zmíněno, zpochybňovaly správnost zvýšení základu daně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Po dalších výzvách k odstranění pochybností, které však již k žádnému dalšímu objasnění věci nevedly, proto daňové orgány oprávněně konstatovaly, že stěžovatel neprokázal správnost, průkaznost a úplnost vedení účetnictví, ani správnost nákladů vynaložených na prodané zboží. Nebylo tedy zřejmé, zda zboží zahrnuté do nákladů bylo použito výhradně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zpochybněna byla rovněž správnost vykázaných výnosů.

[38] Krajský soud otázku, v čem spočívala podstata nedostatečnosti a neprůkaznosti stěžovatelových podkladů, obsáhle posoudil v odst. 28 svého rozsudku. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením souhlasí, a proto opakuje, že stěžovatel si zvolil účtování o zásobách způsobem B, podle něhož se veškeré výdaje na pořízení zásob účtují rovnou do nákladů (do spotřeby) a na konci účetního období se provede inventura a zjištěný zůstatek (aktuální stav) se zaúčtuje na účty zásob. Pro tento způsob účtování o zásobách je ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nutné vedení průkazné evidence o zásobách tak, aby byl daňový subjekt schopen v průběhu účetního období zjistit a prokázat stav zásob včetně jejich ocenění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 77/2018 - 33, zejména odst. [14], nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018 - 44, zejména odst. [35]). Tomuto požadavku stěžovatel podle správce daně nedostál. Nepředložil průkaznou evidenci zásob, z níž by bylo možné zjistit druh, množství a pohyb nakupovaného (resp. prodávaného) zboží, skutečnou spotřebu zboží a jeho následné promítnutí do tržeb (podrobně body 38 až 51 rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacího období 2017 a body 32 až 42 rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacího období 2018).

[39] Stěžovatel tedy nedostál povinnosti plynoucí z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., proto správce daně považoval účetnictví žalobce za neprůkazné (str. 10, 11, 16 a 17 zprávy o daňové kontrole). Správce daně odkázal na zákon o účetnictví a na podstatu inventarizace, tj. ověření shody doloženého skutkového stavu se zůstatky na majetkových a závazkových účtech. S tím úzce souvisí požadavek průkazné skladové evidence, neboť jen tak lze zajistit správnou inventarizaci podle zákona o účetnictví. Správce daně nebyl schopen ověřit, zda zaúčtované náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. že stěžovatelem vykázané výnosy byly odrazem vyskladněného a prodaného zboží. Stejně tak nebylo možno ověřit výši výnosů zaúčtovaných stěžovatelem. Správce daně proto stěžovatelovo účetnictví označil za neprůkazné a neúplné. S ohledem na nedoložení

inventarizace pohledávek a závazků ke dni 31. 12. 2017 nebylo průkazné ani účtování k rozvahovému dni 31. 12. 2018 a přechod do dalšího účetního období. Podle správce daně tak nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[40] Krajský soud navíc v odst. 29 napadeného rozsudku přílehavě doplnil, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že přibližně 50 % ze zaúčtovaných nákladů činily náklady na pořízení zboží. K tomu stěžovatel doložil jen prvotní doklady za pořízení zboží (faktury a výdajové pokladní doklady), nikoliv další účetní doklady (výdejky, příjemky, skladové karty, tj. evidenci o zásobách), ze kterých by bylo možné ověřit, že zboží bylo použito k jeho ekonomické činnosti. V důsledku chybějící evidence zásob nebylo možné ověřit, že zboží účtované do nákladů na účty 5041 – *vína*, 5042 – *potraviny* a 5044 – *nákup zboží* bylo prodáno a tržby z jeho prodeje byly v plné výši zaúčtované do výnosů (navíc za situace, kdy stěžovatel účtoval nákup zboží bez analytického členění dle jednotlivých provozoven, ačkoli tržby účtoval v analytickém členění dle jednotlivých provozoven). Bez řádně vedené evidence zásob stěžovatel neprokázal vazbu nakoupeného zboží na vykázané tržby. Nebylo tedy vyloučeno, že docházelo ke krácení tržeb, resp. že zboží bylo použito pro jiné účely než k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (str. 19 a 20 zprávy o daňové kontrole).

[41] Na základě uvedeného právního hodnocení není ani podle Nejvyššího správního soudu pochyb, že stěžovatel nepředložil dostatečné podklady k tomu, aby mu mohla být daň za uvedená zdaňovací období stanovena na základě dokazování. Veškeré tyto skutečnosti přitom stěžovateli obsáhle zdůvodnily již daňové orgány v jednotlivých výzvách k odstranění pochybností (kterých bylo v průběhu daňového řízení celkem šest – čtyři ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017, dvě ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018), ve zprávě o daňové kontrole a konečně v rozhodnutích žalovaného. Krajský soud poté podstatu uvedených pochybností přílehavě shrnul ve svém rozsudku, jak Nejvyšší správní soud nastínil výše.

[42] O obsáhlosti a úplnosti tohoto posouzení podle Nejvyššího správního soudu nelze pochybovat. V jeho rámci je přitom zřejmé, že daňové orgány zohlednily stěžovatelem dodatečně předložené podklady a zabývaly se jimi. Proti těmto dodatečně doloženým podkladům však postavily svůj řádně a obsáhle odůvodněný právní názor spočívající ve vysvětlení, proč a z jakých důvodů nebyly stěžovatelem dodatečně předložené podklady s to vyvrátit jejich pochyby a umožnit stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud proto neshledal stěžovatelovy námitky důvodné a konstatuje, že v posuzované věci tak byly splněny první dvě podmínky stanovení daňových povinností podle pomůcek. Ty spočívaly – za prvé – v nesplnění zákonných povinností stěžovatelem při dokazování jím uváděných skutečností, a kvůli tomu – za druhé – v nemožnosti stanovení jeho daňových povinností dokazováním.

[43] Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že by po něm daňové orgány či krajský soud vyžadovaly „*absolutní prokazování skutečností*“, které by se vymykalo běžným a obecně vyžadovaným standardům při stanovování daňových povinností. Není totiž pochyb o tom, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3 daňového řádu). S tím je poté spojeno i břemeno důkazní, které rovněž stíhá daňový subjekt (k tomu srov. 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších

pokračování

podáních). K tomu Nejvyšší správní soud opakuje, že pochyby daňových orgánů vznikly důvodně a odkazuje na skutečnosti, které uváděl shora (odst. [34] až [42]). Jak Nejvyšší správní soud také uvedl již výše, stanovení daňových povinností prostřednictvím pomůcek je mimořádným náhradním řešením, které nastupuje až tehdy, pokud daňový subjekt nesplní své zákonné povinnosti. K této situaci došlo i ve stěžovatelské případě a nutnost tohoto postupu daňové orgány a následně i krajský soud řádně i obsáhle odůvodnily.

[44] Přílehlavý nebyl ani stěžovatelův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 23/2014 - 26, ve kterém Nejvyšší správní soud podle stěžovatele dospěl k závěru, že *„chybějící položka v evidenci neznamená automaticky nemožnost stanovit daň dokazováním“*. Je tomu tak v první řadě proto, že Nejvyšší správní soud žádný rozsudek s takovým označením nenalezl ani ve své interní evidenci, ani ve vyhledávací přístupném na www.nssoud.cz, kde zveřejňuje svá rozhodnutí. Navíc, jak konstatoval kasační soud shora, v nyní posuzovaném případě nechyběla ve stěžovatelské evidenci jen *„jedna položka“*. Daňové orgány naopak identifikovaly celou řadu nedostatků, kvůli kterým nebylo možné stanovit daň dokazováním. Rovněž již výše Nejvyšší správní soud uvedl, že přechod na pomůcky je třeba hodnotit v konkrétních souvislostech řešeného případu a nelze stanovit žádný obecný algoritmus, jaká míra „zatemnění“ účetnictví daňového subjektu je nutná k přechodu na pomůcky. V dané věci byla absence podkladů natolik zásadní a rozsáhlá, že ani podle Nejvyššího správního soudu neumožňovala stanovení daně dokazováním. Nelze v této souvislosti pominout ani to, co zmiňoval kasační soud výše, a sice že stěžovatel postupně předkládal dodatečná daňová přiznání v různých verzích, stejně tak jako v průběhu dokazování předkládal v různých verzích např. hlavní knihy, účetní deník, předvahu apod. (viz bod 44 rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacího období 2017).

[45] Nejvyšší správní soud konstatuje, že není zcela jasná stěžovatelova námitka, že *„pokud byl důkazní materiál žalobce nedostatečný, měl správce daně učinit kvalifikovaný odhad v souladu s § 98 odst. 4 DŘ“*. Pokud tím stěžovatel míří na otázku dostatečně spolehlivého zjištění daňových povinností podle pomůcek, zabývá se touto problematikou kasační soud v tomto rozsudku níže. Pakliže tím má stěžovatel na mysli, že s ním měl žalovaný daň v důsledku nemožnosti stanovení daně podle pomůcek daň sjednat, pak je třeba říci, že takovou námitku stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem a v této podobě je tedy nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud však vychází z toho, že daná námitka míří na otázku dostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek, protože, jak už bylo řečeno, odkazuje na další text tohoto rozsudku, v němž se s touto otázkou vypořádává.

[46] Dále tedy Nejvyšší správní soud posuzuje poslední stěžovatelem zpochybněnou podmínku spočívající v dostatečně spolehlivém stanovení daně podle pomůcek.

[47] Obdobnými námitkami, jako se nyní objevují v kasační stížnosti, se krajský soud zabýval zejména v odst. 32 až 35 svého rozsudku. Zde především připomněl, že možnosti daňového subjektu zpochybňovat spolehlivost stanovení daňových povinností prostřednictvím pomůcek jsou v řízení před správními soudy značně omezené. Dále krajský soud obsáhle zrekapituloval pomůcky, podle kterých daňové orgány stanovily stěžovateli daň a ani tento okruh žalobních námitek neshledal důvodným. Dle krajského soudu postup, který daňové orgány zvolily, byl logický, řádně odůvodněný, nevykazoval znaky svévole a reflektoval sociální a ekonomickou realitu stěžovatele.

[48] S uvedeným právním hodnocením se ztotožňuje i Nejvyšší správní soud.

[49] Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud v odst. 35 napadeného rozsudku upozorňuje na značnou obecnost a nekonkrétnost stěžovatelových tvrzení, která navíc nedokládá odpovídajícími důkazy.

[50] Pro takovou obecnost Nejvyšší správní soud nemůže blíže přezkoumat stěžovatelovu námitku ohledně údajného značného navýšení jeho daňových povinností v kontextu porovnání s tržbami obdobných podniků. Srovnáním obdobných podniků se žalovaný zabýval v bodě 64 svého rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2017 a bodě 55 svého rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2018. Tam uvedl konkrétní odůvodnění, které je podloženo obsahem správního spisu. Stěžovatel však na toto odůvodnění (vycházející z rozmezí obchodních přírážek srovnatelných subjektů a také z účetních knih samotného stěžovatele) nijak nereaguje a svou námitku podává jen ve výše uvedené obecné podobě. Stěžovatel se tak například nevyjadřuje k tomu, v čem žalovaný pochybil, pakliže vyšel z úrovně obchodní přírážky vyplývající se stěžovatelových účetních knih, kterou zasadil do rozmezí obchodních přírážek subjektů, které podnikaly ve stejném oboru jako stěžovatel (v podrobnostech viz níže).

[51] Důvodná není ani stěžovatelova námitka ohledně toho, že byla porušena „zásada přiměřenosti“, neboť „daní byla zvýšena i daň ze závislé činnosti, ačkoliv k ní neměl sporné podklady (ta byla ‚překopírována‘ z jeho doplňkového přiznání). Zahrnutí i těchto položek (zejména daně z tuzemského kapitálového výnosu) do doměrku bez dalšího měření podle dostupných dat je zjevně nepřiměřené“ (nadto je tato námitka opět značně nejasná). Již krajský soud stěžovateli v odst. 33 svého rozsudku vysvětlil, že pro stanovení dílčího základu daně ze závislé činnosti použil správce daně jako pomůcku částku vykázanou stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání, neboť tato částka nebyla zpochybněna (k tomu srov. rovněž body 61 a 62 rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacího období 2017 a body 52 a 53 rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacího období 2018). Tento postup výslovně odpovídá § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, podle kterého jsou pomůckami i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a explicitně jej opakovaně připustil i Nejvyšší správní soud, podle kterého stanovení daně prostřednictvím pomůcek neznamená, že při něm nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpřesnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti (srov. např. rozsudky ze dne ze dne 15. 5. 2012, č. j. 2 Afs 8/2012 - 25, či ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019 - 52, odst. [26]). Námitkou týkající se údajného chybného zahrnutí daně z tuzemského kapitálového výnosu se Nejvyšší správní soud nebude zabývat, neboť stěžovatel tuto námitku neuvedl v žalobě a krajský soud se jí tudíž nemohl věnovat. Tato námitka je v kasačním řízení podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná. Ostatně není ani zcela zřejmé, o co stěžovatel tuto námitku opírá a proč ji uvádí.

[52] Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí ani v tom, že se daňové orgány ve svých rozhodnutích navíc otázkou přiměřenosti výsledné daně nijak blíže nezabývaly. Daňové orgány podle stěžovatele zcela opomenuly zohlednit skutečnosti, které nasvědčovaly nižšímu základu daně. Podle stěžovatele pomůcky, které daňové orgány použily, nebyly nijak zdůvodněny ve vztahu ke stěžovatelově konkrétní situaci.

pokračování

[53] Nejvyšší správní soud zde připomíná, že doměření daně podle pomůcek představuje kvalifikovaný odhad daně na základě informací známých o daňovém subjektu. Mechanismem stanovení stěžovatelských daňových povinností se žalovaný velmi obsáhle zabýval v bodech 59 až 91 rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2017 a bodech 50 až 68 rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2018. Zde žalovaný jednak popsal pomůcky, ze kterých správce daně vyšel, a rovněž se poté podrobně vyjádřil k samotnému způsobu stanovení daně.

[54] Pro stanovení dílčího základu daně ze závislé činnosti použil správce daně jako pomůcku částku vykázanou stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání podaném v průběhu daňové kontroly, neboť tato částka nebyla zpochybněna. Při stanovení daně ze samostatné činnosti použil správce daně jako pomůcku a) správcem daně stanovené výnosy za prodané zboží na základě obchodní přírážky, b) správcem daně stanovené esenciální náklady, c) převodový můstek (týkající se daně za zdaňovací období 2017) a d) ostatní zjištěné skutečnosti mající vliv na základ daně z příjmů. Výši nákladů na pořízení zboží určil správce daně na základě údajů shromážděných od stěžovatelských dodavatelů, přičemž zohlednil počáteční a konečný stav zásob za příslušná zdaňovací období. Za účelem stanovení výše obchodní přírážky správce daně oslovil vybrané subjekty (s ohledem na jejich srovnatelný předmět podnikání, místo podnikání, velikost provozu a charakter subjektu); u nich se obchodní přírážka pohybovala v rozmezí 45 % až 100 % u činnosti maloobchodního prodeje vína a v rozmezí 40 % až 95 % u činnosti maloobchodního prodeje ve zlatnictví. Ze stěžovatelských účetních knih vyplývala přírážka ve výši 82,15 % za zdaňovací období 2017 a 78,51 % za zdaňovací období 2018. Tyto obchodní přírážky deklarované stěžovatelem správce daně akceptoval, neboť jejich výše nevybočovala z tržních mezí. Jako pomůcku pro stanovení výnosů tak správce daně využil obchodní přírážku uváděnou samotným stěžovatelem. Výnosy za prodané zboží pak správce daně stanovil jako součin nákladů na zboží a obchodní přírážky za příslušné zdaňovací období. Celkové náklady na prodané zboží tak činily 28 552 028 Kč (za zdaňovací období 2017) a 17 122 596 Kč (za zdaňovací období 2018). Zohledněny byly rovněž ostatní skutečnosti mající vliv na základ daně a výhody pro stěžovatele (str. 20 až 34 zprávy o daňové kontrole a body 56 až 91 rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2017, resp. body 47 až 68 rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2018). Pakliže nyní stěžovatel v kasační stížnosti uvádí tvrzení o nereálnosti žalovaným stanovené marže, je třeba uvést, že jde o námitky nepřipustné, neboť nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[55] Z kroků daňových orgánů, které žalovaný detailně zrekapituloval ve svých rozhodnutích (a posléze opakovaně vysvětloval i ve vyjádření k žalobě a kasační stížnosti) je navíc zřejmé, že daňové orgány při stanovení daně vlastním postupem do značné míry napravily právě nedostatky stěžovatelova účetnictví, kvůli nimž nebylo možné stanovit jeho daňové povinnosti dokazováním. Pro ilustraci Nejvyšší správní soud odkazuje na spolupráci daňových orgánů se stěžovatelskými dodavateli, na základě kterých získaly co možná nejpresnější údaje o výši nákladů na pořízení stěžovatelova zboží.

[56] Nejvyšší správní soud připomíná, že pokud jde o námitky zpochybňující spolehlivost stanovené daně, jsou v tomto ohledu možnosti daňového subjektu do značné míry omezené (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, odst. [36]). Stěžovatel tak mj. nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti

s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, přičemž povinnost tvrzení a povinnost důkazní ohledně nepřiměřenosti výše daně stanovené podle pomůcek leží na něm; daňový subjekt tvrdí a prokazuje, z jakých důvodů považuje výši stanovené daně za zcela nepřiměřenou (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu 26. 4. 2024, č. j. 2 Afs 333/2021 - 60, odst. [30], ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, odst. [29], nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

[57] Proto nemohou být důvodné ani námitky obsažené v té části kasační stížnosti, v níž stěžovatel opět obecně a nekonkrétně namítá, že daňové orgány údajně zcela opomenuly zohlednit skutečnosti, které nasvědčovaly nižšímu základu daně. S ohledem na skutečnosti uvedené v odst. [54] výše nemohou obstát nepodložená kasační tvrzení, že pomůcky nebyly zdůvodněny ve vztahu ke stěžovatelově konkrétní situaci, a že nebraly v potaz specifika stěžovatelova podnikání. V této souvislosti je nepodložený argument, že daňové orgány dospěly k „absurdnímu“ závěru, podle kterého stěžovatel v roce 2017 dosáhl „výnosu“ přes čtyři miliony korun, což se má týkat i množství stěžovatelem nakoupeného zboží. K tomu Nejvyšší správní soud opakuje, že daňové orgány nashromáždily značné množství podkladů, a znovu odkazuje na odst. [54] výše (k nepřipustnosti námítky ohledně výše marže viz tamtéž). Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud neshledal žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly excesivnímu stanovení daně.

[58] Nejvyšší správní soud se zabýval rovněž stěžovatelem namítaným chybným nezohledněním údajů z evidence EET.

[59] K tomu zdejší soud v první řadě upozorňuje, že z kasační stížnosti není zřejmé, čeho konkrétně se stěžovatel touto námitkou domáhá. Stěžovatel totiž jednak namítá, že pokud by daňové orgány zohlednily jeho evidenci EET, nemusely vůbec stanovovat daň prostřednictvím pomůcek (srov. zejména s. 5 kasační stížnosti); v další části kasační stížnosti však stěžovatel namítá, že pokud by daňové orgány zohlednily i jeho evidenci EET, mohly prostřednictvím pomůcek spolehlivěji stanovit jeho výsledné daňové povinnosti (srov. s. 6 a 7 kasační stížnosti). K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že z již výše uvedeného plyne, že se jedná se o odlišné skutečnosti, resp. roviny věci, které jsou přezkoumávány při stanovení daňových povinností prostřednictvím pomůcek. Jedna míří spíše do otázky přechodu na pomůcky, druhá do spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek.

[60] Okruhem námitek spojeným s nezohledněními údajů z evidence EET se krajský soud zabýval v odst. 36 až 39 svého rozsudku. Rovněž zde krajský soud navázal na posouzení daňových orgánů, neboť prakticky shodnou stěžovatelovou námitkou se zabýval správce daně již ve zprávě o daňové kontrole (str. 22, 30 a 37 zprávy o daňové kontrole) a následně i žalovaný ve svých rozhodnutích (bod 95 rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2017 a bod 72 rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2018).

[61] Již daňové orgány tedy stěžovateli sdělily několik důvodů, kvůli kterým nebylo možné zohlednit stěžovatelovu evidenci EET, ale bylo třeba při stanovení daně vyjít z jiných pomůcek. Mezi tyto důvody patřila skutečnost, že výši tržeb zaevidovaných do systému EET bylo třeba podle daňových orgánů požadovat za výši minimální. Vedle uvedených

pokračování

tržeb mohly existovat i tržby (výnosy), které se v tomto systému nemusely objevit, např. pohledávky mající vliv na výši výnosů předmětného zdaňovacího období a tím i na výši základu daně, bezhotovostní platby hrazené z účtu na účet, inkaso a případně i další výjimky z povinnosti EET. Dále daňové orgány poukázaly na to, že důvěryhodnost údajů z EET snižuje také absence skladové evidence a nedoložení provedení inventarizace majetku. Daňové orgány tedy nemohly ověřit, zda jsou v systému EET zaevidovány hotovostní tržby v závislosti na vyskladněných a spotřebovaných zásobách zboží. Navíc vzhledem k tomu, že stěžovatel prodával zboží se základní i sníženou sazbou daně z přidané hodnoty a správci daně nebyla bez doložení inventarizací známa struktura prodávaného zboží, není zřejmé, o jakou sazbu DPH by měl správce daně evidované tržby snížit. Stěžovatel předloženými účetními knihami deklaroval, že v roce 2017 vykázal tržby z prodeje zboží ve výši více než 28 mil. Kč, což je více než tržby evidované v EET, po snížení např. o sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 15 % (natož pak 21 %). I z toho důvodu měl správce daně pochybnosti o tom, zda v EET byly evidovány veškeré tržby z prodeje zboží.

[62] K uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud doplňuje, co zmínil rovněž krajský soud ve svém rozsudku, a sice že výše tržeb dle EET v roce 2017 byla 31 033 175,86 Kč včetně DPH a tržby stanovené správcem daně činily 31 007 937 Kč bez DPH. V roce 2018 činily hotovostní tržby dle EET 19 785 322 Kč včetně DPH, zatímco tržby stanovené správcem daně činily 16 313 418 Kč bez DPH. Z uvedeného srovnání je podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že tržby na základě EET a stanovené daňovými orgány se nijak excesivně nelišily a není proto dán prostor pro soudní zásah z důvodu nepřiměřeně stanovených daňových povinností – k tomu viz výše.

[63] Pro úplnost navíc Nejvyšší správní soud zmiňuje, na což ostatně konstantně upozorňuje i žalovaný, že stěžovatel konkrétně netvrdí ani nedokládá, jak se nezohlednění jeho evidence EET podepsalo na výsledku posuzované věci. Není tedy zřejmé, proč by při zohlednění evidence EET mohly či měly být jeho daňové povinnosti stanoveny dokazováním, či proč a jakým způsobem by při zohlednění evidence EET vyšla dodatečně stanovená daň výrazně odlišně od toho, k čemu dospěly daňové orgány prostřednictvím (jiných) pomůcek. Byť stěžovatel polemiku stran nezohlednění evidence EET vede po celou dobu tohoto sporu (již od daňové kontroly), není přitom schopen konkrétně reagovat na vysvětlení, kterého se mu dostává. Stěžovatel pouze opakovaně uvádí, že pokud by evidence EET byla zohledněna, nemuselo dojít k přechodu na pomůcky, resp. daň prostřednictvím pomůcek mohla být stanovena přesněji.

[64] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s krajským soudem i při posouzení tohoto okruhu kasačních námitek. Daňové orgány podrobně a opakovaně odůvodnily, proč nebylo možné zohlednit stěžovatelovu evidenci EET. Volba konkrétních podkladů, které daňové orgány použijí jako pomůcky, byla na jejich vlastní úvaze; přitom daňovým subjektům do této úvahy nepřísluší zasahovat. Daňové orgány zodpovídají za to, že daň bude podle pomůcek stanovena spolehlivě s co možná největší snahou o zachycení reálného ekonomického fungování daňového subjektu. K tomu podle Nejvyššího správního soudu v daném případě došlo.

[65] Závěrem Nejvyšší správní soud stručně poukazuje na poněkud problematickou formální a částečně i obsahovou podobu kasační stížnosti. V ní stěžovatel často používá přinejmenším nezvyklé formulace (např. „bromadné zařazení finančního úřadu do chyby

žalobce bylo proto neúměrně“ – části III.5 kasační stížnosti) či argumenty (např. že krajský soud v rozporu s § 104a s. ř. s „odmítl námitku nepřezkoumatelnosti“ – k tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že § 104a s. ř. s. řeší problematiku nepřijatelnosti kasační stížnosti, nikoli řízení před krajským soudem). V tomto směru zdejší soud odkazuje i na některé citace z kasační stížnosti uvedené výše. K věci přistupuje, že stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje dva rozsudky Nejvyššího správního soudu (č. j. 4 Afs 23/2014 - 26 a č. j. 8 Afs 170/2017 - 33), z nichž mají dle jeho názoru vyplývat závěry, které mu svědčí. Jedná se o jediné odkazy na judikaturu obsažené v kasační stížnosti, avšak žádné takto označená rozhodnutí nelze nalézt. Znění kasační stížnosti tak alespoň zčásti působí jako výsledek ne zcela pozorné práce s nástroji umělé inteligence.

[66] Kasační stížnost tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta první středníkem, s. ř. s.).

[67] Protože stěžovatel nebyl úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto ani on nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 27. ledna 2026

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu