ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudců Mgr. Jana Hermanna a Mgr. Barbory Berkové, ve věci

žalobce: **L. Š.**, narozený dne X
bytem X
zastoupený advokátem Mgr. Lukášem Mantičem
sídlem Spojů 835/2, 708 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2025, č. j. 18017/25/5300-21444-711869, ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 14. 8. 2025 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2025, č. j. 18017/25/5300-21444-711869, (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jimiž byla žalobci za zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

období 3. čtvrtletí roku 2019 až 2. čtvrtletí roku 2022 podle pomůcek doměřena DPH a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále, jakož i platební výměr na DPH, jímž byl žalobci za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2022 podle pomůcek vyměřen nadměrný odpočet (dále také „rozhodnutí správce daně“). Žalobce navrhuje zrušit rovněž rozhodnutí správce daně.

II. Žalobní body

2. Žalobce namítá, že neexistují dostatečné pochybnosti o správnosti žalobcem podaných daňových tvrzení, správní orgány se údajnými pochybnostmi nezabývaly, z jejich rozhodnutí nevyplývá, že by k tomu byly provedeny jakékoliv relevantní důkazy, tj. že by správní orgány prokázaly existenci vážných a důvodných pochybností o souladu se skutečností. Konstatování, že žalobce uplatňuje odpočty v naprosté většině v bodě B3 kontrolního hlášení (do 10 000 Kč), je pouhou ničím nepodloženou domněnkou. Žalobce ihned upozornil a doložil správci daně, že mu bylo odcizeno vozidlo s daňovými doklady, což bezodkladně nahlásil na PČR, přičemž správce daně měl možnost ověřit tvrzení žalobce prostřednictvím dalších osob, které se podílely na nakládání daňových dokladů do odcizeného vozidla.

3. Žalobce dále zpochybňuje dostatečnou spolehlivost doměřené daně, kterou považuje za nepřiměřeně vysokou a neodpovídající skutečnosti, přičemž správní orgány vykročily z mezí správního uvážení, neboť konstrukce pomůcky trpí závažnými logickými deficity. Výpočet poměru hodnot plnění v oddílu B3 k hodnotám součtu oddílů B2 a B3 kontrolních hlášení je zcela nevhodný a na základě tohoto modelu nemohla být daň zjištěna spolehlivě. Je zcela irelevantní, v jakém poměru uplatňují jiné podnikatelské subjekty zdanitelná plnění, u nichž je uplatňován nárok na odpočet daně. Na základě poměrů mezi oddíly B2 a B3 tak nelze daň spolehlivě zjistit, neboť někdo může uplatňovat pouze přijatá zdanitelná plnění nad 10 000 Kč a někdo do 10 000 Kč, důležitá tedy bude celková částka a nikoliv poměr přijatých zdanitelných plnění. Správce daně rovněž nezapočítal žádné esenciální náklady a v rozhodnutích absentuje jakýkoliv relevantní výpočet. Výsledná daňová povinnost, která byla žalobci stanovena, je tedy v hrubém nepoměru s tou, která by mu měla být (byť odhadem) stanovena.

4. Tvrzení žalovaného, že pro srovnání byly vybrány obdobné podnikatelské subjekty, je zcela účelové. Bez konkretizace těchto daňových subjektů není možné napadené rozhodnutí přezkoumat, neboť žalobce neměl možnost tento závěr žalovaného ověřit. Žalobci nebylo ani sděleno, jaké subjekty byly správcem daně vybrány k porovnání. Vybrané subjekty navíc nejsou obdobnými subjekty, neboť vykonávají odlišnou výdělečnou činnost. Žalobce neměl možnost zhodnotit vybrané subjekty, zjistit jak dlouho se pohybují na trhu apod.

5. U jednání konaného dne 29. 9. 2026 žalobce dále uvedl, že správce daně měl k dispozici výpisy z bankovních účtů žalobce jakož i potvrzení a duplikáty daňových dokladů od hlavních identifikovaných dodavatelů, přičemž tyto listiny představují validní důkazní prostředky, na základě nichž bylo možné stanovit daň dokazováním, a nikoliv kontumačně podle pomůcek, postup žalovaného tak vykazuje znaky nepřípustného procesního usnadnění.

III. Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

6. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. V průběhu daňové kontroly jednoznačně vyplynuly pochybnosti o správnosti tvrzené výše vykázaných hodnot přijatých plnění (zejména v oddílu B3 kontrolních hlášení) a rovněž o správnosti výše hodnot uskutečněných plnění. V daňovém řízení je dokazování obecně postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Žalobce na tuto povinnost zcela rezignoval, neboť nepředložil v podstatě žádný relevantní doklad, pouze odkazoval na odcizení dokladů, správce daně tedy neměl ani možnost údaje či plnění na nich uvedené relevantně zpochybnit. Relevantní byla objektivní skutečnost, že evidence chybí, což znemožnilo stanovit daň dokazováním. Žalobce chybně poukazuje na povinnost správních orgánů prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, přičemž zcela pomíjí rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. K aktivaci důkazního břemene správce daně totiž dojde až poté, co svoje primární důkazní břemeno unese daňový subjekt. K tomu ovšem v tomto případě nedošlo, neboť žalobce své účetnictví nebo jiné povinné záznamy správci daně nepředložil. Žalobce většinu přijatých plnění vykázal v oddílu B3 kontrolních hlášení (plnění v základu daně do 10 000 Kč), a to v souhrnné částce, přičemž k těmto plněním nelze bez dalšího zjistit žádné bližší informace jako např. hodnotu jednotlivých plnění či dodavatele plnění. Současně z podaných daňových tvrzení k DPH vyplynulo, že žalobce ve všech shodně vykázal nadměrný odpočet, nicméně z daňových dokladů, které předložil při ústním jednání, je zřejmé, že tyto daňové doklady přijaté jsou, až na výjimky, v hodnotě přesahující 10 000 Kč, což logicky vzbuzuje pohybnosti o žalobcově tvrzení a rovněž o správnosti hodnot uvedených v oddílu B3 kontrolních hlášení žalobce.

7. Správcem daně bylo zvoleno 8 srovnatelných subjektů dle několika kritérií (podnikající fyzické osoby, výkon ekonomické činnosti v Olomouckém kraji, předmětem ekonomické činnosti byla stavební činnost, jedná se o plátce DPH se čtvrtletním zdaňovacím obdobím a obdobnou výší obratu za posuzovaná zdaňovací období jako žalobce), která dle žalovaného představují ekonomicky relevantní skutečnosti pro porovnání s žalobcem. Žalobce byl v rámci odvolacího řízení seznámen s podklady obsahujícími podrobné informace k jednotlivým subjektům využitým jako pomůcky, z nichž si mohl ověřit, že se jedná o srovnatelné subjekty. Daňová povinnost nebyla žalobci stanovena pouze na základě vypočteného poměru údajů z oddílů B2 a B3 kontrolních hlášení srovnatelných subjektů (což je samo o sobě logické a v souladu se zákonem), ale správce daně zohlednil i daňové doklady předložené žalobcem, daňové doklady, které získal od identifikovaných dodavatelů žalobce a údaje z výpisů z bankovních účtů žalobce, které představovaly s vysokou mírou pravděpodobnosti úhrady za přijatá plnění. Podrobný výpočet stanovení daně dle pomůcek je uveden ve zprávě o daňové kontrole jakož i v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nelze se tedy ztotožnit s žalobcem, že v rozhodnutích není uveden žádný relevantní výpočet. Žalobce se nemůže odvolávat na hodnoty vykázané v oddílu B3 jeho kontrolních hlášení, neboť správnost zde vykázaných hodnot nebyla prokázána, naopak byla relevantně zpochybněna a tyto hodnoty proto nelze považovat za směrodatné.

IV. Skutková zjištění a právní posouzení

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“), v mezích

žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

9. Podle § 98 odst. 1 až 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), 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. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. 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.

10. Krajský soud předesílá, že 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, ze dne 30. 1. 2025, č. j. 7 Afs 183/2024-42, či ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 199/2024-36). 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, nebo ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023-30).

a/ Neexistence dostatečných pochybností o souladu se skutečnostní

11. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně po žalobci při zahájení daňové kontroly i v jejím průběhu požadoval předložení daňových dokladů, evidence pro účely DPH dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a dalších dokladů. Žalobce správci daně sdělil, že doklady k daňové kontrole mu byly odcizeny, což doložil úředním záznamem o podaném vysvětlení od PČR, a tudíž nemůže žádné doklady předložit. Při ústním jednání předložil žalobce doplnění podání vysvětlení pro PČR, kde uvedl, že mu byly odcizeny mj. veškeré daňové doklady k přijatým a uskutečněným plněním za daná zdaňovací období, nicméně v rámci téhož ústního jednání předložil několik daňových dokladů přijatých. V doplnění podání vysvětlení pro PČR žalobce dále uvedl, že mu byla odcizena rovněž evidence pro účely DPH za daná zdaňovací období, daňová přiznání k DPH a kontrolní hlášení, daňová evidence pro účely daně z příjmů, personální a mzdové evidence, evidence obchodního majetku, evidence o provedených zakázkách, evidence příjmů v hotovosti a bankovní výpisy.

12. Judikatura Nejvyššího správního soudu je ustálena na závěrech, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou

v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

13. V projednávané věci bylo tedy primárně na žalobci, aby prokázal všechny skutečnosti uvedené v daňových tvrzeních. Za situace, kdy žalobce – vyjma několika daňových dokladů předložených u ústního jednání – nedoložil správci daně, navzdory učiněným výzvám, žádné daňové doklady či evidenci pro účely DPH, je mylný názor žalobce, podle něhož bylo na správci daně prokázat existenci vážných a důvodných pochybností o souladu mezi údaji v daňových tvrzeních žalobce a skutečným stavem. Povinnosti (důkaznímu břemenu) správce daně prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňových dokladů a evidencí, zcela logicky musí předcházet povinnost daňového subjektu tyto doklady či evidence správci daně předložit, neboť jen tak může správce daně posoudit jejich obsah a případně rozporovat jejich vlastnosti. Pakliže žalobce žádné takové doklady či evidence správci daně nedoložil, správce daně ani neměl co zpochybnit, tudíž u něho nemohlo dojít ani k neunesení důkazního břemene ohledně existence vážných a důvodných pochybností mezi žalobcem deklarovanými údaji a skutečným stavem. K námitce odcizení vozidla žalobce s příslušnými daňovými doklady soud uvádí, že nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou, a ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést (viz rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003-68). Relevantní je objektivní skutečnost, že evidence chybí, což znemožnilo stanovit daň dokazováním, přičemž absence účetnictví daňového subjektu, které se vztahuje k předmětnému zdaňovacímu období, představuje zcela principiální míru neunesení důkazního břemene, neboť daňový subjekt je tak zcela zbaven možnosti nejen dokazovat, ale i jen tvrdit, jaká zdanitelná plnění přijal, resp. poskytl (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2023, č. j. 7 Afs 9/2023-33). V nyní posuzované věci tedy nebylo rozhodné, z jakého důvodu žalobce nepředložil správci daně požadované doklady, nýbrž objektivně sama skutečnost, že tak neučinil. Ohledně námitky neověření tvrzení žalobce prostřednictvím dalších osob soud opětovně poukazuje na primární povinnost daňového subjektu dle § 92 odst. 3 daňového řádu, přičemž žalobce nikterak netvrdí, že by správce daně kupř. odmítl k návrhu žalobce vyslechnout uvedené osoby coby svědky, a tím zatížil řízení vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí.

b/ Nedostatečně spolehlivě stanovená daň

14. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce v 6 posuzovaných zdaňovacích obdobích vykázal 100 % přijatých plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení (oproti oddílu B2) a v 8 posuzovaných zdaňovacích obdobích vykázal 85 až 98 % plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení (oproti oddílu B2, viz str. 4 zprávy o daňové kontrole), což správce daně vyhodnotil nikoliv jako běžné a takový či obdobný poměr nebyl zjištěn ani u osmi daňových subjektů, které byly využity jako srovnatelné subjekty (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole).

15. Správce daně při konstrukci pomůcky použil údaje z oddílů B2 a B3 kontrolních hlášení osmi srovnatelných subjektů za předmětná zdaňovací období a výpočtem stanovil poměr hodnot plnění v oddílu B3 k hodnotám součtu oddílů B2 a B3 (B3/B2+B3) a dále vypočetl průměrnou hodnotu těchto poměrů za osm srovnatelných subjektů za každé zdaňovací období (str. 14 zprávy o daňové kontrole, tabulka č. 1). Správce daně poté za posuzovaná zdaňovací období vynásobil žalobcem uvedené hodnoty základu daně a daně v daňových přiznáních u přijatých zdanitelných plnění vypočteným poměrem hodnot oddílů B2 a B3 srovnatelných subjektů a vyčíslil tímto způsobem u žalobce částky uznatelného základu daně a daně za jednotlivá zdaňovací období (str. 15 zprávy o daňové kontrole, tabulka č. 2). K vypočteným částkám uznatelného základu daně a DPH na vstupu správce daně přičetl částky základu daně a DPH z dokladů zohledněných ve prospěch žalobce (str. 17 zprávy o daňové kontrole, tabulka č. 4) a poté vyčíslil rozdíl mezi údaji základu daně a DPH, které žalobce uvedl v daňových přiznáních za daná zdaňovací období, a uznatelným základem daně a DPH vypočteným podle pomůcek, kdy na základě vypočtených částek rozdílu stanovil daň za daná zdaňovací období (o částky rozdílu ponížil žalobcem vykázané částky základu daně a DPH v daňových přiznáních u uplatněného nároku na odpočet daně za jednotlivá zdaňovací období; str. 16 zprávy o daňové kontrole, tabulka č. 3).

16. Parametry pro porovnání žalobce a vybraných osmi subjektů nebyly ve veřejné části spisu podloženy příslušnými podklady, na základě kterých by bylo možné ověřit, že se jedná o srovnatelné subjekty dle uvedených parametrů. Tyto podklady se v daňovém spisu nacházely, avšak ve vyhledávací části spisu. Správce daně v rámci odvolacího řízení doplnil do veřejné části spisu (přeřazením z vyhledávací části spisu v anonymizované podobě) podrobné informace k osmi subjektům, které byly využity jako pomůcky při stanovení daně na vstupu. Doplněné informace k osmi srovnatelným subjektům obsahují údaje z kontrolních hlášení těchto daňových subjektů za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2019 až 3. čtvrtletí roku 2022 a přehledy údajů z daňových přiznání k DPH těchto daňových subjektů za předmětná zdaňovací období včetně oboru činnosti daných subjektů. Dále byly do veřejné části spisu doplněny podklady ke zpracování údajů z kontrolních hlášení osmi daňových subjektů a úřední záznam ke způsobu stanovení daně dle pomůcek. S uvedenou skutečností byl žalobce seznámen v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi společně s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 29. 5. 2025 a současně byly žalobci zaslány úřední záznamy obsahující podrobné informace k osmi srovnatelným subjektům.

17. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt nemůže argumentovat tím, že se pomocí pomůcek stanovená daň míjí s daní, kterou měl vyčíslit na výzvu správce daně, ani nemůže spolurozhodovat o okruhu použitých pomůcek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019-52). Domáhat se nápravy lze pouze u jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49), respektive vybočení z mezí správního uvážení (rozsudek

ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67), v důsledku čehož nebyla daň stanovena dostatečně spolehlivě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 252/2015-40). Nelze naopak v zásadě vyhovět námitkám zpochybňujícím dostatečnou spolehlivost stanovené daně, aniž by bylo současně namítáno hrubé vybočení z mezí správního uvážení s důsledkem stanovení daně v hrubém nepoměru s daní, která měla být stanovena odhadem (rozsudek téhož soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). Namítaná nedostatečná spolehlivost se tedy musí týkat výsledně stanovené daně a je na daňovém subjektu, aby její hrubou nepřiměřenost prokázal (již cit. rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).

18. Námitka žalobce týkající se nedostatečně spolehlivého stanovení daně je velmi obecná. Ačkoliv žalobce poukazoval na hrubou nepřiměřenost stanovené daně, zároveň přitom netvrdil, v jaké výši měla být dle jeho názoru daň (správně) vypočtena, natož aby tuto daňovou povinnost poměřoval s výstupem správce daně. Žalobce tedy zjevnou nepřiměřenost doměřené daně materiálně netvrdí, nýbrž jen zpochybňuje pomůcky, z nichž správce daně při odhadu jeho daňové povinnosti vycházel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 185/2022-48). Žalobce totiž ani v hrubých obrysech nenaznačil, v jaké výši by daň podle jeho tvrzení měla být stanovena, ani řádově nevyčíslil dopad vytýkaných vad na výslednou daň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2025, č. j. 10 Afs 117/2025-40). Bez takového orientačního vyčíslení zpravidla nebude možné tvrdit a prokazovat hrubé vybočení z mezí správního uvážení a v důsledku toho stanovení daně v hrubém nepoměru s daní, která měla být stanovena odhadem. Vzhledem k obecnosti žalobních námitek krajský soud toliko obecně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS) uvádí, že pomůcka spočívající ve výpočtu poměru hodnot plnění v oddílu B3 k hodnotám součtu oddílů B2 a B3 kontrolních hlášení u osmi srovnatelných daňových subjektů neodporuje elementárním zásadám logického myšlení, když právě značný nepoměr přijatých plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení žalobce (oproti oddílu B2) vedl správce daně k pochybnostem o správnosti daňových tvrzení žalobce. Uvedený výpočet je navíc toliko dílčím krokem vedoucím k vyčíslení výsledné daňové povinnosti, přičemž žalobce ani netvrdí, jakým způsobem měla být namísto poměru hodnot plnění zohledněna celková částka přijatých zdanitelných plnění u srovnatelných subjektů.

19. K námitce nezohlednění esenciálních nákladů soud uvádí, že tyto jsou relevantní toliko pro uznání daňových výdajů pro účely daně z příjmů, a nikoliv pro uznání nároku na odpočet DPH, neboť principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazovaní. Uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nelze jednoduše zaměňovat s daňovou uznatelností výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38). Žalobce navíc ani netvrdí, v jaké výši měly být esenciální náklady správcem daně započítány. Ohledně námitky absence relevantních výpočtů poukazuje krajský soud zejm. na zprávu o daňové kontrole, jejíž převážná část obsahuje logicky vzájemně na sebe navazující výpočty (zejm. v podobě tabulek a vysvětlivek) vedoucí až k výslednému stanovení daně.

20. Ohledně námitky nemožnosti posoudit výběr srovnatelných subjektů soud připomíná, že seznámení daňového subjektu s údaji, na základě nichž je možné identifikovat srovnatelné subjekty, není pravidlem, jelikož správce daně vždy s ohledem na okolnosti

případu musí dbát zásady legality (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu), nemůže ve prospěch daňového subjektu vykročit z mezí pravomocí mu svěřených zákonem. Pokud by při získávání pomůcek správce daně porušil své zákonné povinnosti, např. zásadu, že správa daní je neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), či povinnost mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu), mohl by sám postupovat nezákonně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). Uvádí-li sám žalobce, že srovnávané subjekty nejsou subjekty obdobnými, musely mu být parametry vybraných subjektů známy (viz níže), přičemž neseznámení daňového subjektu s konkrétními (identifikovatelnými) vybranými subjekty nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016-18, může odvolací orgán v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento včas nepřeřadil písemnosti, které byly uplatněny v rámci daňové kontroly jako důkazní prostředek, z vyhledávací části spisu do části spisu přístupné daňovému subjektu. Nejvyšší správní soud v cit. věci zavázal krajský soud v dalším řízení k posouzení, zda stěžovatel v odvolacím řízení napravil procesní pochybení správce daně, tj. zda umožnil žalobci seznámit se s veškerými písemnostmi, které byly uplatněny v řízení jako důkazní prostředek. V nyní posuzovaném případě je rozhodné, že žalovaný napravil v odvolacím řízení procesní pochybení správce daně, když do veřejné části daňového spisu doplnil podklady k osmi srovnatelným daňovým subjektům a následně umožnil žalobci se s těmito pomůckami seznámit a vyjádřit se k nim. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by správní rozhodnutí byla z výše uvedených důvodů nezákonná či nepřezkoumatelná. Důvodná poté není ani námitka žalobce stran chybného výběru obdobných subjektů, neboť žalobce ani rámcově netvrdí, jakým způsobem se výběr srovnatelných subjektů promítl do výsledné daňové povinnosti.

21. Námitkou žalobce vznesenou u jednání, která se týkala toho, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek, protože žalobce předložil dostatek důkazních prostředků, se již soud věcně nezabýval, jelikož byla uplatněna v rozporu s koncentrací řízení (žalobních bodů) dle § 71 odst. 2 věty třetí ve spojení s 72 odst. 1 s. ř. s., tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz usnesení ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005-43, č. 685/2005 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 23. 10. 2009, č. j. 7 Afs 110/2009-88) vyplývá, že rozšíření žaloby o další žalobní body nelze zaměňovat s konkretizací či upřesněním žalobních bodů. Řádně a včas uplatněný žalobní bod lze argumentačně rozvíjet i po uplynutí lhůty k podání žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36). V projednávané věci se přitom o konkretizaci či upřesnění ve lhůtě uplatněných žalobních bodů nejedná, neboť žalobce v žalobě ani rámcově nevytýkal správním orgánům, že daň bylo možné stanovit dokazováním pomocí daňových dokladů od hlavních dodavatelů žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

22. Krajský soud uzavírá, že v mezích žalobních bodů neshledal napadené rozhodnutí nezákonným ani nepřezkoumatelným, napadené rozhodnutí rovněž netrpí takovými vadami, které by vyvolávaly jeho nicotnost, tudíž žalobu postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

23. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť v řízení zcela úspěšnému žalovanému nevznikly dle obsahu spisu žádné náklady převyšující

náklady běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 29. září 2026

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.