

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. T.,** zast. Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015, č. j. 32182/15/5300-21443-701707, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2017, č. j. 31 Af 63/2015 – 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015, č. j. 32182/15/5300-21443-701707. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) ze dne 14. 1. 2015, č. j. 154448/15/2910-50521-707490, č. j. 155261/15/2910-50521-707490, č. j. 162098/15/2910-50521-707490, č. j. 162729/15/2910-50521-707490, č. j. 162989/15/2910-50521-707490, č. j. 163179/15/2910-50521-707490, č. j. 163259/15/2910-50521-707490. Správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci podle § 98 odst. 1, § 143 a § 147 zákona

č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „daňový řád“, daň z přidané hodnoty a penále, a to ve výši 20 311 Kč daň a 4062 Kč penále za 2. čtvrtletí roku 2010, 17 809 Kč daň a 3561 Kč penále za 3. čtvrtletí roku 2010, - 688 Kč daň za 4. čtvrtletí roku 2010, 3233 Kč daň a 646 Kč penále za 1. čtvrtletí roku 2011, 10 426 Kč daň a 2085 Kč penále za 2. čtvrtletí roku 2011, 16 525 Kč daň a 3305 Kč penále za 3. čtvrtletí roku 2011 a 9586 Kč daň a 1917 Kč penále za 4. čtvrtletí roku 2011.

[2] Krajský soud žalobu zamítl, neboť jako nedůvodné posoudil všechny stěžovatelem uplatněné žalobní námitky. Předně nevyhověl stěžovatelově námitce, že mělo být doručováno jeho zmocněnci, neboť ten byl dle plné moci zmocněn k zastupování stěžovatele pouze v řízení před správcem daně a nikoli v řízení o odvolání. Dále neuznal ani námitky ohledně úplnosti stěžovatelem předložených dokladů, předložení zákonem požadovaných evidencí a ohledně unesení důkazního břemene. Krajský soud stejně jako daňové orgány dospěl k závěru, že stěžovatelem předložená evidence pro daňové účely nebyla úplná, věrohodná a průkazná a k odstranění pochybností správce daně nedošlo ani v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel podle krajského soudu své důkazní břemeno neunesl a nevěrohodnost a neúplnost jím předložených dokladů správce daně vyvrátil poukazem na zcela konkrétní nesrovnalosti. S ohledem na uvedené nebylo lze daň stanovit dokazováním; byly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Zvolil-li správce daně jako pomůcku průměrnou obchodní přirážku používanou stěžovatelem, posoudil krajský soud tuto volbu jako přiměřenou a zákonnou.

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“.

[4] Stěžovatel předně uvádí, že setrvává na svém závěru, že v průběhu daňové kontroly prokázal průkaznost, úplnost a věrohodnost jím předložené zákonné evidence včetně pohybu zboží dostatečně jak předloženými evidencemi, tak dalšími následně předkládanými důkazními prostředky.

[5] Stěžovatel tvrdí, že se krajský soud nesprávně ztotožnil s daňovými orgány, že u řady položek nebylo možné ze stěžovatelem předložených dokladů zjistit jejich prodej. Správcem daně vyjádřené pochybnosti o věrohodnosti a správnosti tvrzení stěžovatele o předávání zboží zdarma krajský soud rovněž považoval za důvodné, protože se stěžovatel od počátku daňové kontroly o tomto vůbec nezmiňoval a tvrdil, že nakoupené zboží okamžitě prodával, přičemž veškeré zboží je uvedeno na fakturách. Protokoly o předání stěžovatel dodával až dodatečně, poté, co bylo poukázáno na konkrétní položky. Tyto protokoly stěžovatel navíc souhrnně neevidoval a nevedl je v nepřerušené číselné řadě.

[6] K uvedenému stěžovatel namítá, že o předávání zboží zdarma na začátku daňové kontroly nehovořil, neboť jej tato souvislost nenapadla; navíc daňový subjekt není povinen vše tvrdit ihned na počátku daňové kontroly. Stěžovatel má za to, že skutečnost, že protokoly o předávání zboží zákazníkům zdarma předával postupně, není nijak na závadu jejich věrohodnosti. Dle jeho názoru byla předložena ucelená sestava protokolů o předání zboží ke každému správcem daně tvrzenému údajně neprodanému zboží. Stěžovatel správci daně, dle jeho názoru, podal také náležité vysvětlení tohoto postupu. Skutečnost, že

protokoly nebyly číslovány a nebyly souhrnně evidovány, nepředstavuje důkaz o jejich nevěrohodnosti, neboť se nejedná o zákonnou podmínku jejich uznatelnosti.

[7] Stěžovatel se podivuje nad tím, že krajskému soudu přišlo nelogické, proč by měl podnikatel obecně nakupovat za běžné ceny a předávat poté zboží v rámci propagace zdarma, ačkoliv stěžovatelem byly ekonomické důvody tohoto postupu opakovaně vysvětlovány, zejména v souvislosti s ekonomickou krizí. Pokud stěžovatel propaguje také společnost Hartman, tak to činí ve vlastním zájmu, neboť fakticky fungoval jako její obchodní zástupce.

[8] Správce daně měl za to, že stěžovatel nepředložil řádnou evidenci obchodního majetku podle § 100 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a evidenci dle § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a z této skutečnosti dovozoval podmínky pro použití pomůcek. Stěžovatel uvádí, že povinnost vést tzv. skladovou evidenci zákon výslovně osobám neuvedeným v § 1 zákona o účetnictví nestanovuje a nestanovuje ani konkrétní členění a obsah evidence podle § 100 odst. 3 zákona o DPH vyjma limitu stanoveného v odst. 1, tedy požadavku na členění potřebné pro sestavení daňového přiznání, a ani nestanovuje konkrétní členění a obsah evidence podle § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, opět vyjma požadavku, aby na jejím základě bylo možno stanovit správně základ daně.

[9] Stěžovatel stejně jako v žalobě namítá, že předložil daňovou evidenci jako celek včetně evidence hmotného a drobného majetku a evidence objednávek s poznámkami, která jednoznačně splňuje uvedená kritéria a stěžovatel se domnívá, že v plném rozsahu nahrazuje výše uvedené evidence podle zákona o DPH a daních z příjmů. Tuto evidenci pak ještě obsáhlým dokazováním doplnil. Stěžovatel je toho názoru, že unesl důkazní břemeno a správce daně nedostatečně zdůvodnil, proč tomu tak dle jeho názoru není. Stěžovatel logicky zdůvodnil, proč doplňující skladovou evidenci jako takovou nevedl, neboť jakmile zboží objednal a obdržel, odvezl ho zákazníkovi, přičemž zboží ani neměl kde skladovat. Jestli daňové orgány tvrdí, že nemají důkazy o hodnotě prodaného zboží, stěžovatel uvádí, že ke každému uskutečněnému zdanitelnému plnění předložil příslušný předávací protokol.

[10] Správce daně dále tvrdil, že stěžovatel nepředložil řádnou evidenci plnění osvobozených od daně, nebo plnění, která nejsou předmětem daně podle § 100 odst. 3 zákona o DPH. Stěžovatel stejně jako v předchozím případě namítá, že konkrétní členění a obsah evidence podle § 100 odst. 3 zákona o DPH není zákonem stanoven. Stěžovatel má za to, že předložil ucelenou sestavu protokolů o předání zboží ke každému správcem daně zpochybněnému uskutečněnému zdanitelnému plnění a podal náležité vysvětlení tohoto postupu. Dle stěžovatele se správce daně omezil na pouhé konstatování bez jakékoli argumentace, že povinnost vést uvedenou evidenci stěžovatel nesplnil. Pokud je správcem daně poukazováno na nesoulad dat u faktur za zboží předané předávacími protokoly a dat předávacích protokolů, pak je nutno uvést, že právě proto, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci, ihned zboží při objednání obratem přebíral a předával zákazníkům a data uskutečnění zdanitelného plnění na fakturách neodpovídají skutečnosti, neboť zboží bylo přebíráno ihned s vystavením faktury.

[11] Správce daně opakovaně uvádí, že stěžovatel nesplnil svoji povinnost vést evidenci pro daňové účely DPH dle § 100 odst. 1 zákona o DPH, přičemž však nepopírá, že tato evidence byla stěžovatelem předložena. K uvedenému závěru dochází správce daně na základě odůvodnění, že pokud daňový subjekt nevedl evidenci obchodního majetku [§ 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH] a evidenci plnění osvobozených od daně podle § 100 odst. 3 zákona o DPH, není pak průkazná ani evidence jím předložená a vedená podle § 100 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatel k tomu uvádí, že náležitosti evidence nejsou pro subjekt vedoucí daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů nikde stanoveny a jsou limitovány pouze požadavkem na členění potřebné pro sestavení daňového přiznání, tj. jedná se pouze o přehled uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění a takový přehled stěžovatel správci daně předložil.

[12] Stěžovatel je toho názoru, že jím doložené doklady a evidence měly být hodnoceny ve vzájemné souvislosti, a nikoliv izolovaně. Stěžovatel má za to, že předložil řádnou a úplnou evidenci včetně zápisů o stavu majetku a pohybu zboží.

[13] Stěžovatel se dále domnívá, že správce daně neidentifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložené účetnictví nebo záznamy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Nadto stěžovatel mnohdy navrhoval důkazní prostředky, jimiž bylo lze zjistit skutečný stav věci, což je patrno ze spisu, avšak správce daně se jimi nezabýval.

[14] Krajský soud konstatoval, že povinnosti vést v rámci daňové evidence evidenci majetku, včetně zásob, se stěžovatel nemůže zprostit tvrzením, že evidenci nevedl s ohledem na okamžitý prodej nakoupeného zboží, ani tvrzením, že tato evidence vyplývá z jím předložených dokladů, neboť jejich úplnost a věrohodnost správce daně vyvrátil. Stěžovatel k tomu uvádí, že nejenže tvrdil, ale i prokazoval svá tvrzení předloženými doklady. Zboží v dokladech bylo uvedeno. Stěžovatel se tak domnívá, že správce daně nevyvrátil úplnost a věrohodnost jím předložených dokladů. Tyto doklady bylo proto možno použít jako evidenci majetku.

[15] Pokud jde o to, že stěžovatel navíc uplatnil v nákladech některé položky, které i dle jeho tvrzení nebyly použity k okamžitému prodeji (např. dva kusy reprobeden zn. Behringer, krém Garnier Ultra Lift SPF 15 či ohřívač vody DZ Dražice OKCE), má stěžovatel za to, že tato skutečnost nevylučuje možnost, že zboží určené k prodeji nebylo ihned prodáno; zde se jedná o věci, které byly určeny jako pracovní pomůcky nebo součást dlouhodobého majetku.

[16] K peněžním tokům, které správce daně zpochybnil (osobní vklady a osobní půjčky), stěžovatel uvádí, že předložil veškeré smlouvy a jiné dokumenty ke kontokorentnímu úvěru a ke dvěma kreditním kartám, vyjádření zaměstnance banky, čestné prohlášení paní L. A. a doklady o dvou exekucích vedených proti stěžovateli. Dle stěžovatele z uvedeného jednoznačně vyplynulo, že se jednalo pouze o doplňování chybějících peněžních prostředků na bankovním účtu a dále o udržování obratu na předmětném účtu za účelem splnění podmínek kontokorentu.

[17] Správce daně zpochybnil též výdaje spojené s ubytováním v pronajatém bytě v B. a s pořízením bojleru do tohoto bytu ve vazbě na ekonomickou činnost stěžovatele. Stěžovatel předložil nájemní a zejména podnájemní smlouvu, prohlášení pronajímatele a L. A. a ve svých podáních vysvětlil systém pracovních cest a navazujícího podnikatelského záměru. Stěžovatel má za to, že z uvedených důkazů v jejich souhrnu plyne, že předmětný byt využíval výhradně ke svým podnikatelským činnostem. Ačkoliv byl v nájemní i podnájemní smlouvě uveden účel jako bydlení, není přece vyloučeno, aby se pod tento účel podřadilo i bydlení dočasné v rámci pracovních cest. Není rovněž nijak prokázáno, že by byt využívala k trvalému bydlení paní A.

[18] Správce daně zpochybnil také výdaje spojené s pořizováním pohonných hmot do osobního automobilu a další náklady na jeho provoz. Stěžovatel předložil knihu jízd, jejíž dílčí nedostatky odstranil, vysvětlil důvody pracovních cest, přičemž má za to, že z nich plyne ekonomický důvod jejich konání. Stěžovatel se nadále domnívá, že správce daně neuznává pracovní cestu jako přínosnou pro ekonomickou činnost, pokud není jejím výsledkem objednávka. Stěžovatel uvádí, že v době ekonomického útlumu je nutné zboží více propagovat. Dokazování až na hranici doložení protokolů o předání katalogů jednotlivým zákazníkům se stěžovateli jeví jako absurdní, neboť se jedná o požadavek na třetí osoby, aby podepsaly převzetí něčeho, co dostávají zdarma.

[19] Stěžovatel dle správce daně dále neprokázal uplatnění odpočtu DPH u třech dokladů za reklamu a propagaci firmy (nákupy vzorových kuchyňských dvířek a nábytkových dílců od dodavatele Ing. F.). Správce daně nevidí žádný ekonomický přínos tohoto výdaje pro podnikání daňového subjektu. Stěžovatel s uvedeným nesouhlasí a uvádí, že předložil smlouvu o spolupráci, uvedl potenciální zákazníky, kterým vzorníky předával, a poskytl vysvětlení, proč se spolupráce nepodařila a k objednávkám nedošlo. Pokud je v dokladu č. 140 V/75 uveden pouze materiál, to neznamená, že z něj nemohl být vytvořen vzorník. Pokud byla smlouva o spolupráci předložena až v závěru daňové kontroly bez předchozího tvrzení o její existenci, pak pouze z tohoto faktu nelze dovozovat účelovost jejího předložení.

[20] Pokud jde o označení smlouvy o půjčce reprobeden jako „zápůjčka“ již v roce 2010, stěžovatel uvádí, že se sice jedná o termín, který přinesl až nový občanský zákoník, je třeba si však uvědomit nízké právní vědomí větší části populace. Tento termín používal obecný občanský zákoník již v období do konce druhé světové války a v obecném povědomí přetrvával. Nadto se zápůjčka týká věcí nahraditelných a zuživatelných, takže i tak je smlouva chybně nazvána. V době ekonomické krize se snažil stěžovatel využít každou příležitost, takže nemuselo jít o zboží, se kterým běžně obchodoval, šlo o náhodnou nabídku. V době dodání reprobeden už mu bylo známo, že zákazník objednávku zrušil. To dle stěžovatele nemusí vzbuzovat žádnou pochybnost.

[21] Stěžovatel opakovaně namítá, že správce daně si činí jako ekonomický odborník, avšak bez odpovídajících znalostí, jednoznačný úsudek o daňové uznatelnosti vykázaných výdajů daňového subjektu obsahově až přesahující do osobní zaujatosti proti stěžovateli. Pro takový typ úsudku je však zcela zřejmě nutný odpovídající znalecký posudek v této oblasti; dle stěžovatele denní praxe správce daně zde nehraje odpovídající roli.

[22] Stěžovatel zdůrazňuje, že je toho názoru, že unesl důkazní břemeno. Důkazy jím předložené splňují nároky kladené na dokazování. U zákonných nároků na evidence pro účely DPH jde o to, aby u každé položky byl zaznamenán vstup a výstup, což bylo dle jeho názoru jednoznačně splněno. Správce daně nevyjádřil nijak konkrétně, jak si představuje prokázání pohybu zboží. Stěžovatel má za to, že se důkazní břemeno přesunulo zpět na správce daně, který je však neunesl. Správce daně pouze popřel skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, aniž by předložil konkrétní důkazy, které jeho pochybnosti odůvodňovaly.

[23] Stěžovatel má za to, že důvodem pro použití pomůcek není nesplnění pouze některé povinnosti a dílčí nedostatky účetnictví, které jsou odstranitelné. Nedostatky musí být tak zásadního charakteru, že možnost stanovení daně dokazováním je zcela vyloučena. U stěžovatele ale podmínky pro použití pomůcek splněny nebyly. Stěžovatel předložil značné množství důkazů a poskytl správci daně plnou součinnost, což mu umožnilo stanovit daň dokazováním. Správce daně měl provést výslechy osob uvedených v listinách předložených daňovým subjektem, které se z předloženého důkazního materiálu nabízely a jejichž návrhy vyplývaly z vyjádření daňového subjektu. Správce daně tak však neučinil a povětšině se omezil na pouhé konstatování, že důkaz není věrohodný, popř. že stěžovatel požadovanou skutečnost neprokázal. Také i vlastní odůvodnění přechodu správce daně z dokazování na pomůcky je dle stěžovatele pouze obecným konstatováním bez uvedení konkrétních skutečností vážících se ke splnění zákonných podmínek.

[24] Stěžovatel dále namítá, že zvolené pomůcky nebyly přiměřené, spolehlivé a nebyly správně použity, a to z dále uvedených důvodů. Výpočty průměrné obchodní přirážky vycházejí z podkladů předložených daňovým subjektem, které správce daně zpochybňuje jako nevěrohodné a neprůkazné. Zároveň byly tyto výpočty prováděny na základě příliš krátkého období a dle stěžovatele měly být brány jako průměr za delší období, které by zohlednilo celkovou hospodářskou situaci a vývoj stěžovatele i tuzemské ekonomiky. Dle stěžovatele není zřejmé, jakým způsobem správce daně zohlednil své pochybnosti při použití pomůcek, tedy zda některé konkrétní výdaje za neprodané zboží zahrnul do výpočtu celkových příjmů a jiné obdobné výdaje vyňal, nebo zda do tohoto výpočtu zahrnul i jím zpochybňované osobní vklady a půjčky. Pokud odvolací orgán uvádí, že se jedná o příjmy nezpochybněné správcem daně, pak toto v odůvodnění dodatečného platebního výměru uvedeno není. Správce daně navíc nepoužil ve prospěch daňového subjektu výhody zejména v podobě potřebných výdajů na dosažení uskutečněného zdanitelného plnění.

[25] Stěžovatel nadále také setrvává na námitce, že odvolací orgán pouze mechanicky přebral hodnocení důkazů ze strany správce daně a do věci nevnesl žádnou svoji další úvahu.

[26] Závěrem stěžovatel namítá, že postup správce daně, který v případě daně z přidané hodnoty doměřil daň jedním rozhodnutím, avšak v případě daně z příjmů doměřil daň za každé zdaňovací období samostatně, byl nesprávný. Za pochybení považuje stěžovatel rovněž to, že daňovou kontrolu pro všechna zdaňovací období a dva druhy daní zahájil správce daně jediným správním aktem. Předmětná zpráva o daňové kontrole se ale nevztahuje na daň z přidané hodnoty, ale na všechna zdaňovací období.

[27] S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[28] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatel do řízení svou argumentací nepřináší nic nového a odkazuje zejména na odůvodnění napadeného rozhodnutí a jeho vyjádření k žalobě, poněvadž kasační námitky jsou obdobné jeho námitkám uplatněným v žalobě. Žalovaný považuje rozsudek krajského soudu za správný a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost splňuje podmínky řízení, je přípustná a projednatelná.

[30] Nejsou však přípustné všechny uplatněné kasační námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. se kasační stížnost nemůže přípustně opírat o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V daném případě se jedná o námitku nesprávnosti postupu správce daně, který měl doměřit daň z přidané hodnoty jediným rozhodnutím, zahájit daňovou kontrolu na dvě různé daně jediným správním aktem a zprávu o daňové kontrole nevztáhnout na DPH. S ohledem na to, že stěžovateli nic nebránilo uvedené uplatnit již v předchozím řízení, nelze se těmito námitkami v kasačním řízení věcně zabývat. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že uvedené námitky nemohou obstát. Správce daně doměřil daň z přidané hodnoty za každé zdaňovací období jednotlivě samostatným dodatečným platebním výměrem, postup zahájení daňové kontroly na dvě daně jedním správním aktem je plně v souladu se zákonem a zpráva o daňové kontrole, kterou má Nejvyšší správní soud k dispozici, se daní z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období podrobně zabývá.

[31] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Ze spisu bylo zjištěno, že u stěžovatele byla dne 28. 6. 2013 zahájena daňová kontrola, mj. na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. – 4. čtvrtletí roku 2010 a 1. – 4. čtvrtletí roku 2011. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že provedenými důkazy nelze ověřit správnost a úplnost údajů uvedených v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty a daň nelze stanovit dokazováním. Daňová kontrola byla ukončena dne 28. 11. 2014 ústním projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole. Protože daň nebylo možno stanovit dokazováním, přistoupil správce daně v souladu s § 98 daňového řádu ke stanovení daně podle pomůcek. Proti rozhodnutím správce daně podal stěžovatel odvolání, která byla napadeným rozhodnutím zamítnuta.

[34] Nejdříve musí Nejvyšší správní soud upozornit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. Stěžovatel v podstatě opakuje své žalobní námitky, se kterými se již náležitě vypořádal krajský soud, a ve zbytku pouze polemizuje s jednotlivými body rozsudku krajského soudu, které obsáhle cituje, přičemž k nim neuvádí ničeho nového, pouze je rozporuje bez jakékoli argumentace.

[35] Nejvyšší správní soud se musí předně zabývat obecně uplatněným kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ačkoli se jedná o velice obecně uplatněnou námitku, kterou stěžovatel v kasační stížnosti nijak blíže nespecifikuje, nepřezkoumatelnost je vada, kterou se musí Nejvyšší správní soud zabývat i za situace, není-li vůbec namítána, tedy *ex officio*, protože pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

[36] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[37] Rozsudek krajského soudu však takovými vadami netrpí a netrpí ani jinou vadou řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Z rozsudku je zřejmé, jak krajský soud o žalobě stěžovatele rozhodl i proč tak učinil. Krajský soud se podle Nejvyššího správního soudu vypořádal se všemi námitkami stěžovatele vznesenými v žalobě, a byť možná neodpověděl výslovně na každé z dílčích žalobních tvrzení, z odůvodnění rozsudku jako celku je zřejmé, proč žalobu nepovažoval za důvodnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*).

[38] Nejvyšší správní soud dále předesílá, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72. Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Nejvyšší správní soud proto na tomto místě předesílá, že s ohledem na to, že stěžovatel neuvádí oproti žalobě žádnou jinou argumentaci, odkazuje v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozsudku, v němž krajský soud dostatečně srozumitelně odůvodnil, proč rozhodl o zamítnutí stěžovatelovy žaloby a výrok má logickou oporu v odůvodnění. To se vypořádává se všemi žalobními námitkami a užité argumenty vycházejí ze skutečností plynoucích ze správního spisu.

[39] Zásadní v této věci je posouzení toho, zda měla být stěžovateli doměřena daň podle pomůcek a jestli byla daň stanovena spolehlivě a přiměřeně. Je proto třeba předně posoudit, jestli stěžovatel unesl své důkazní břemeno, a tedy jestli prokázal úplnost a věrohodnost jím předložené zákonné evidence, kterou postupně doplňoval k výzvám správce daně.

[40] Stěžovatel stejně jako v žalobě polemizuje o rozsahu zákonné povinnosti vést evidence podle § 100 zákona o DPH.

[41] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel nesprávně uvádí zákonná ustanovení, která se na jeho případ vztahují. Stěžovatel opakovaně v žalobě i v

kasační stížnosti poukazuje na zákonné evidence podle § 100 odst. 3 zákona o DPH. Evidence uskutečněných plnění osvobozených od daně a obchodního majetku uvedené ustanovení upravuje až od 1. 1. 2013, přičemž toto znění se na stěžovatelův případ nevztahuje. Ve znění rozhodném pro projednávanou věc § 100 odst. 3 zákona o DPH stanovil, že (p)*látci, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení[10] nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro účely daně podle odstavců 1 a 2 za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní jednotlivé účastníky.* Na stěžovatelův případ bylo aplikováno ust. § 100 odst. 1 a odst. 2 ve znění účinném jednak do 31. 3. 2011 a následně do 31. 12. 2012, tedy znění platné a účinné v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.

[42] Dle těchto ustanovení ve znění do 31. 3. 2011 platilo, že (*p)látce je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání, a jestliže uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, aby sestavil souhrnné hlášení;* a dle odst. 2 *(p)látce je povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, je povinen vést evidenci obchodního majetku.*

[43] Ve znění účinném do 31. 12. 2012 platilo dle § 100 odst. 1 zákona, že (p)*látce je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání, a jestliže uskutečnil dodání zboží nebo poskytnutí služby podle § 9 odst. 1 do jiného členského státu osobě registrované k dani, aby sestavil souhrnné hlášení.* Dle druhého odstavce (p)*látce je povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Plátce je povinen rovněž vést evidenci obchodního majetku, a to v rámci účetnictví nebo samostatně.*

[44] Stěžovatel byl tedy povinen vést evidenci pro účely správného stanovení DPH a zároveň evidenci plnění osvobozených od daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, a evidenci obchodního majetku. Všechny tyto povinnosti mu stanovoval zákon o dani z přidané hodnoty, jak to plyne z právě citovaného ust. § 100 odst. 1 a 2 uvedeného zákona.

[45] Stěžovatel správci daně předložil evidenci vedenou podle § 100 odst. 1 zákona o DPH. Evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně, nebo nejsou předmětem daně podle § 100 odst. 2 zákona o DPH nepředložil. K požadavku na předložení evidence obchodního majetku podle § 100 odst. 2 zákona o DPH stěžovatel uvedl, že skladovou evidenci nevedl z důvodu systému objednávka na zakázku a okamžitý prodej zakázky. Toto své vysvětlení poté pozměnil v tom smyslu, že předmětná evidence nebyla vedena zvlášť, ale jako součást daňové evidence; pohyb zboží měl být dokladován fakturami.

[46] Správce daně ve stěžovatelem předložených dokladech shledal nesrovnalosti, které specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 9. 2013. Tyto nesrovnalosti

spočívaly zejména v tom, že nebyl zjištěn prodej nakoupeného zboží a zároveň byl zjištěn prodej zboží, u něhož nebyl doložen nákup (rozdíl počtu kusů nakoupeného a prodaného zboží dle evidence předložené stěžovatelem). Vzhledem k tomu, že stěžovatel nevedl evidenci obchodního majetku, nebylo možné zjistit, jaké položky a v jakém množství byly předmětem daně. U řady položek stěžovatel sice dodatečně předkládal protokoly o tom, že zboží bylo předáváno odběratelům zdarma jako propagace, nicméně Nejvyšší správní soud má za to, že správcem daně vyjádřené pochybnosti o věrohodnosti a správnosti tvrzení stěžovatele jsou zcela na místě.

[47] Jak to plyne ze zprávy o daňové kontrole, konkrétně ze stran 23 a 24, správce daně zpochybnil možnost předávání zboží zcela zdarma stěžovatelem, a to z důvodu, že v 21 případech uvedených v této zprávě datum předání zboží odběrateli zdarma dle předávacího protokolu je dřívější než datum pořízení zboží stěžovatelem od jeho dodavatele, společnosti Hartman a spol., s. r. o. Dle stěžovatelem předložených dokladů tedy předával zboží, které pořídil až později, resp. ještě nebylo vyexpedováno z výroby, což je mj. v rozporu s jeho tvrzením, že takto zdarma bylo předáváno zboží, které si objednávající zákazník nepřevzal, a tedy až následně byl hledán odběratel, který si je převezme zdarma. Správce daně z předložených dokladů ověřil, že u tohoto zboží v den uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na vystavené faktuře dodavatelem Hartman a spol. s. r. o. je vykázána také pracovní cesta k tomuto dodavateli do Mostu (kromě dne 29. 10. 2010).

[48] K námitce stěžovatele, že dle jeho názoru dostatečně objasnil předávání zboží zdarma, Nejvyšší správní soud uvádí, že souhlasí se správcem daně, potažmo krajským soudem, že tomu tak nebylo. Stěžovatel tvrdil, že předávání zboží zcela zdarma mu vyhovovalo ekonomicky, protože nepřevzaté zboží od objednatele musel řešit a likvidace zboží by stála další finanční prostředky, které navíc neměl. Nejvyšší správní soud však v uvedeném ekonomický smysl nespatřuje, neboť nevidí racionální důvod v době ekonomické krize a nedostatku finančních prostředků rozdat zdarma nakoupené a zaplacené zboží v celkové pořizovací hodnotě bez daně cca 124 000 Kč. Uvedené však nebylo, jak bylo uvedeno výše, pro skutečnost, že stěžovatel pohyb zboží neprokázal a pochybnosti správce daně neodstranil, v nyní projednávané věci rozhodující. Ačkoli stěžovatel v průběhu daňové kontroly k výzvám správce daně předkládal protokoly o předání konkrétního zboží zákazníkům zdarma, aby tak nahradil chybějící evidenci zboží, pochybnosti správce daně nevyvrátil. Ačkoli se stěžovatel domnívá, že předložené důkazní prostředky byly dostatečné, nebylo tomu tak, neboť v mnoha z nich byla objevena jejich časová nenávaznost. Obrana stěžovatele, že data uskutečnění zdanitelného plnění na fakturách neodpovídají skutečnosti, pak stěží může působit jako věrohodné tvrzení, které by mělo pochybnosti správce daně vyvrátit, navíc za situace, že data na fakturách jsou shodná s daty pracovních cest k stěžovatelovu dodavateli. Stěžovatel tak na jednu stranu tvrdí, že jeho evidence pro účely daně z přidané hodnoty je úplná a věrohodná, na druhou stranu obratem poukazuje na (údajně) úmyslně chybně zadané údaje obsažené v této evidenci. Jak již uvedl správce daně i krajský soud, řádným vedením evidence podle § 100 odst. 2 zákona o DPH, a to hlavně evidence o stavu a pohybu zboží, by byly zřejmé všechny druhy obchodních aktivit stěžovatele včetně způsobu prodeje, případně předávání zboží zákazníkům zdarma. Protože stěžovatel ani k výzvám správce daně nepředložil dostatečnou a věrohodnou evidenci o stavu a pohybu zboží, neprokázal tak svá tvrzení o

předávání zboží zdarma. S ohledem na uvedené nebyly odstraněny pochybnosti ani o věrohodnosti a zejména o úplnosti evidence podle § 100 odst. 1 zákona o DPH, především jestli skutečně obsahuje všechny údaje potřebné pro sestavení daňového přiznání, tedy zda jsou v ní obsaženy údaje o skutečně realizovaných zdanitelných plnění uskutečněných stěžovatelem. Nejvyšší správní soud považuje pochybnosti správce daně o tom, že stěžovatelem uváděně zboží bylo předáváno zdarma, že veškeré daňové doklady na pořízení obchodního majetku byly přijaty a použity k ekonomické činnosti a že z nich byl uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v souladu se zákonem, za zcela oprávněné. Jak již uvedl krajský soud, izolované zpochybňování některých dílčích úvah správce daně neobstojí, neboť správce daně hodnotil jednotlivá zjištění také ve vzájemné souvislosti. Samo dodatečné předkládání protokolů o předání zboží nemusí vést k závěru o účelovosti stěžovatelova jednání, nicméně ve spojení s dalšími uvedenými skutečnostmi je takový závěr na místě. Pouhý nesouhlas stěžovatele s uvedenými závěry, bez toho, aby předložil relevantní ucelenou argumentaci, proč má za to, že unesl důkazní břemeno a proč považuje předloženou evidenci za úplnou, nepostačuje k vyvrácení pochybností, které vyvstaly v průběhu daňové kontroly. Naopak správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně a komplexně popsal, v čem spatřoval nesrovnalosti a proč nepovažoval stěžovatelem předložené důkazní prostředky za dostatečné a někdy až za účelově dodatečně vytvořené.

[49] Pokud jde o námitky týkající se evidence obchodního majetku, Nejvyšší správní soud prvně konstatuje, že se zde neaplikuje zákon o účetnictví ani zákon o daních z příjmů, ale zákon o DPH (§ 100 odst. 2), jak již bylo uvedeno shora. Stěžovatel uvedl, že evidenci obchodního majetku nevedl s ohledem na okamžitý prodej nakoupeného zboží (uvedené bylo zpochybněno i již výše uvedeným nesouladem dat u zboží údajně předávaného zdarma), a protože neměl skladovací prostory. Nejvyšší správní soud stěžovatele upozorňuje, že povinnost vést předmětnou evidenci je stanovena zákonem, proto jeho tvrzení, i kdyby bylo pravdivé, nemá žádnou relevanci; povinnosti vést evidenci obchodního majetku se stěžovatel nebyl oprávněn zprostit a už vůbec ne ze subjektivních důvodů, které uváděl. Nutno tak souhlasit se správcem daně i krajským soudem, že stěžovatel nepředložil úplnou a věrohodnou evidenci pro účely DPH. Stěžovatel ostatně sám uplatnil v nákladech některé položky, které i dle jeho tvrzení nebyly použity k okamžitému prodeji (např. dva kusy reprobeden, krém Garnier nebo ohřívač vody), čímž sám zpochybnil svá předchozí tvrzení.

[50] Námitky stěžovatele ohledně řádného vedení zákonných evidencí proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými.

[51] Stěžovatel dále, stejně jako v žalobě, namítá, že správce daně nekonkretizoval své pochybnosti, resp. způsob, jakým mají být tyto pochybnosti odstraněny, a zároveň neprovedl důkazy, které plynou ze stěžovatelem předkládaných dokladů.

[52] Ani s uvedeným tvrzením nelze souhlasit. Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že s uvedenou námitkou se podrobně vypořádal již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, proto Nejvyšší správní soud v podrobnostech na toto odůvodnění odkazuje.

[53] K uplatněné námitce Nejvyšší správní soud v prvé řadě předesílá, že žádný právní předpis správci daně neukládá povinnost označovat konkrétní důkazní prostředky, kterými má daňový subjekt prokazovat svá tvrzení. Uvedené nakonec není ani možné, neboť správce daně neoplývá znalostmi o tom, jakými důkazními prostředky stěžovatel disponuje. K získání důkazu v rámci daňového řízení je možné použít všech důkazních prostředků, které umožní zjištění nebo ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž podklady užité v daňovém řízení jako důkazní prostředky nesmějí být získány za účelem jejich provedení v důkazním řízení nezákonným způsobem. Není přitom rozhodné, zda podklady byly získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu. Ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu uvádí demonstrativní výčet obvykle používaných důkazních prostředků. Jedná se zejména o výpověď svědka, znalce či daňového subjektu v rámci ústního jednání, dále o listiny (např. daňová přiznání, hlášení, vyúčtování, účetní záznamy apod.), ohledání určité věci movité či nemovité, při němž úřední osoba konstatuje určitý stav ohledávané věci, nebo obrazové a zvukové záznamy o průběhu jednotlivých úkonů při správě daní. Bylo na stěžovateli, aby činil návrhy na provedení důkazů jakýmkoli možným důkazním prostředkem.

[54] Ačkoli stěžovatel tvrdí, že navrhoval i jiné než provedené důkazy, není tomu tak. Skutečnost, že na předávacích protokolech je uvedeno jméno stěžovatelových zákazníků ještě neznamená, že předložením takového protokolu je navrhován rovněž výslech uvedených subjektů. Správce daně nemá povinnost domýšlet a nahrazovat aktivitu daňového subjektu. Ze spisu ani z vyjádření stěžovatele žádné další důkazní návrhy nevyplynuly, přičemž to byl žalobce, jehož tížila důkazní povinnost. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33).

[55] Další námitkou stěžovatel brojí proti zpochybnění řady osobních vkladů a půjček správcem daně. Stěžovatel uvádí, že předložil veškeré smlouvy a jiné dokumenty ke kontokorentnímu úvěru a dvěma kreditním kartám, čestné prohlášení paní A. o finanční výpomoci stěžovateli, apod. Stěžovatel má za to, že z jím předložených důkazů jednoznačně vyplynulo, že se jednalo pouze o doplňování chybějících peněžních prostředků na bankovním účtu a o udržování obratu na účtu za účelem splnění podmínek kontokorentu.

[56] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že opět souhlasí se správcem daně i krajským soudem, že stěžovatel přesto, že předložil úvěrové smlouvy, čestné prohlášení a další důkazy, neprokázal přímou vazbu mezi možnými prostředky, které mohl čerpat prostřednictvím kontokorentního úvěru, kreditních karet nebo od paní A., a částkami, které vykazoval jako osobní vklady a půjčky. Ačkoli se tedy stěžovatel snažil odstranit pochybnosti správce daně, předloženými důkazními prostředky neprokázal použití takto získaných prostředků ve vztahu ke konkrétním položkám osobních vkladů a půjček zaúčtovaných v předložené daňové evidenci. Stěžovatel tak neprokázal své tvrzení, že osobní vklady a půjčky jsou pouze toky peněz mezi účtem a hotovostí a nejsou zdanitelnými příjmy z podnikání (tedy nevykázanými uskutečněnými zdanitelnými plněními z jeho ekonomické činnosti). Jak již uvedl krajský soud, podnikatel, který získává pro své podnikání cizí zdroje financování, musí být schopen věrohodně prokázat, že konkrétní částky přijal právě např. z úvěru či vyplatil právě jen za účelem splacení

úvěru. Uvedené však stěžovatel ve vztahu ke konkrétním zpochybněným peněžním tokům neprokázal.

[57] Pokud jde o výdaje na nákupy elektrické energie do bytu v B., stejně jako nákup ohřívače vody do tohoto bytu, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s daňovými orgány i krajským soudem, že stěžovatel neprokázal, že byly tyto výdaje použity pouze k ekonomické činnosti a že byl odpočet DPH uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH.

[58] Správce daně ze zákonných evidencí zjistil, že stěžovatel měl místo podnikání pouze v místě svého bydliště na adrese S. 715, Ž. Žádnou provozovnu neměl evidovanou ani na adrese bytu v B., kde mu byl od 20. 12. 2006 podle smlouvy o nájmu bytu přenechán byt do užívání jako nájemci. Smlouva o nájmu bytu (ani v závěru daňové kontroly předložená smlouva o podnájmu) neobsahovala žádné ujednání o tom, že smí stěžovatel byt užívat k podnikání. Ze stěžovatelem předložených knih jízd však správce daně zjistil, že se stěžovatel zdržoval v tomto bytě dlouhodobě s ohledem na počátky a konce pracovních cest. Z předložených knih jízd plyne, že se v uvedeném bytě stěžovatel zdržoval v roce 2010 257 dnů a v roce 2011 241 dnů. Stěžovatel se domnívá, že prokázal užívání bytu výhradně v souvislosti se svými pracovními cestami, a tedy ke své ekonomické činnosti. S uvedeným však nelze souhlasit. Krajský soud správně dovodil, že si stěžovatel protiřečí, jestliže na jednu stranu hovoří o využívání bytu k ubytování při pracovních cestách a na druhou stranu tvrdí, že zde pracovní cesty začínal a končil. Kromě toho stěžovatel nejprve uváděl, že byt nepoužíval k podnikání, ale pouze jako ubytování při pracovních cestách, a až později, když bylo z předložených podkladů zřejmé, že se v něm zdržoval dlouhodobě, změnil svoji argumentaci tak, že byt využíval pro vyřizování administrativních činností. Tato nekonzistentnost v argumentaci stěžovatele dle zdejšího soudu mohla u správce daně pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelových tvrzení spíše prohloubit, nežli je odstranit. Správce daně navíc prokázal užívání bytu i k osobní potřebě zejména tím, že z knih jízd zjistil pracovní cesty, které leží blízko místa podnikání stěžovatele, nicméně návrat byl do bytu v B., a nikoli do místa podnikání. Správce daně kromě toho zjistil, že bankovní účet, který stěžovatel využíval při své ekonomické činnosti, byl založen a veden na majitele – přítelkyni stěžovatele, paní L. A., s uvedením adresy v předmětném bytě v B. Ze všeho uvedeného pak správce daně dovodil, že byt v B. byl využíván stěžovatelem (a jeho přítelkyní) i k osobní potřebě, přičemž stěžovatel pochybnosti správce daně svými ničím neprokázanými tvrzeními o tom, že byt využíval pouze k ekonomické činnosti, neodstranil. Uvedené závěry nelze než akceptovat. Ze stejného důvodu nebyl jako nákup zboží použitý k ekonomické činnosti (podle § 72 odst. 1 zákona o DPH) uznán nákup ohřívače vody do předmětného bytu v B.

[59] Další námitka stěžovatele se vztahuje k neuznání některých výdajů spojených s pořizováním pohonných hmot do osobního automobilu a dalších nákladů na jeho provoz ve vazbě na ekonomickou činnost stěžovatele v souvislosti s jeho pracovními cestami v knize jízd označenými - „katalogy“ jako výdajů podle § 72 zákona o DPH. Stěžovatel se domnívá, že jím předložená kniha jízd měla pouze dílčí nedostatky, které odstranil, a že dostatečně vysvětlil důvody pracovních cest. Stěžovatel je toho názoru, že správce daně neuznává pouze ty pracovní cesty, z nichž nevzešla objednávka, což nepovažuje za správné. Stěžovatel uvádí, že v době ekonomického útlumu bylo na místě zboží více propagovat, přičemž z některých pracovních cest objednávky vznikaly a z jiných ne.

[60] Ačkoli se stěžovatel snažil prokázat, že pracovní cesty označené jako „katalogy“ souvisely s jeho ekonomickou činností, pochybnosti správce daně neodstranil. Stěžovatel neprokázal, že by vůbec pořídil katalogy, které měly být předmětem těchto pracovních cest. Stěžovatel doložil pouze obecné prohlášení společnosti Hartman a spol., s. r. o. o tom, že takové katalogy bezplatně předává. Toto obecné prohlášení však nijak nedokládá konkrétní pracovní cesty stěžovatele. Stěžovatel tedy neprokázal ani pořízení, ani předávání katalogů. Jeho názor, proč by měli jeho zákazníci podepisovat, že přebírají něco zdarma, není na místě. Nejvyšší správní soud připomíná, že každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit určité výdaje např. jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH. V případě stěžovatele však právě tato obezřetnost absentovala. Stěžovatel nevedl zákonem předepsané evidence a navíc si od zákazníků neobstarával doklady o převzetí zboží. Tento laxní přístup stěžovatele jde výlučně k jeho tíži. Ze stěžovatelem předložených dokladů plyne pouze to, že si od společnosti Hartman a spol., s. r. o. nakoupil 6 kusů vzorkových sad dvířek za cenu 700 Kč, které za stejnou cenu prodal svým zákazníkům. S ohledem na to, že stěžovatel podnikl více než 80 cest s účelem „katalogy“, nelze mít za prokázané, že se tyto cesty týkaly výhradně stěžovatelovy obchodní činnosti a uvedených katalogů. Není ani pravdou, že by správce daně neuznal pouze cesty, u nichž nebyla výsledkem objednávka. Ani daňové orgány, ani krajský soud netvrdí, že reklama a propagace musí vždy vést ke konkrétní zakázce. S ohledem na všechny popsané skutečnosti však má zdejší soud za to, že správce daně dospěl ke správnému závěru, že zde existuje řada pochybností o skutečné realizaci vykázaných cest s účelem „katalogy“, případně o jejich souvislosti s ekonomickou činností stěžovatele. Stěžovatel tyto pochybnosti správce daně neodstranil.

[61] I pokud jde o poskytování vzorníků dvířek zdarma potenciálním zákazníkům za účelem propagace dalšího obchodního partnera, tj. truhlářství Ing. F., P., souhlasí Nejvyšší správní soud se závěry daňových orgánů, že i po předložení důkazů stěžovatelem nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně o tom, že měla uvedená činnost pro plátce ekonomický přínos. Ing. F. totiž stěžovateli nevyplatil žádnou odměnu za provádění výše uvedené propagace a stěžovatel výrobky od Ing. F. ani nenakupoval, ani neprodával. I tady je na místě zmínit podnikatelskou obezřetnost, která u stěžovatele absentovala, neboť neexistují žádné důkazy, které by prokazovaly, že byla uvedená činnost realizována, ani zda souvisela s ekonomickou činností stěžovatele. Pouhé předložení smlouvy o spolupráci uvedené neprokazuje, byla-li navíc tato smlouva předložena až v úplném závěru daňové kontroly. Stěžovatel si kromě toho v průběhu daňové kontroly opět protiřečil, pokud jde o realizaci podnikatelského záměru, když jednou tvrdil, že byl vytvořen vzorkový set pro truhláře, podle kterého byly následně udělány objednávky, a až následně, poté, co byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, svoji argumentaci změnil v tom smyslu, že smlouva o spolupráci nedopadla podle očekávání smluvních stran a nepodařilo se tak rozjet podnikání. Uvedené ve svém souhrnu svědčí spíše o účelovosti stěžovatelovy argumentace. Pochybnosti správce daně, které jsou podrobně rozepsány ve zprávě o daňové kontrole, tak byly zcela na místě.

[62] Ohledně námitky neuznání výdajů za nákup dvou kusů reprobeden zn. Behringer a krému Garnier Ultra lift jako výdajů použitých k ekonomické činnosti stěžovatele

s možností uplatnění odpočtu daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH má Nejvyšší správní soud za to, že ani zde stěžovatel neprokázal, že byly tyto produkty použity k ekonomické činnosti.

[63] U reprobeden stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že ačkoli byl ve smlouvě, kterou je půjčil panu M., uveden termín zápůjčka, který přinesl až nový občanský zákoník, smlouva vznikla již v roce 2011. Termín zápůjčka totiž přetrval v obecném povědomí veřejnosti i po druhé světové válce. Jednalo se pouze o chybně pojmenovanou smlouvu (zápůjčka se navíc týká věcí nahraditelných a zuživatelných). Stěžovatel stejně jako v žalobě zdůraznil, že v době dodání reprobeden mu již bylo známo, že zákazník objednávku zrušil, a nemá za to, že by to vzbuzovalo jakoukoli pochybnost. Poněvadž se jednalo o období krize, snažil se využít každou příležitost, i když s uvedeným zbožím běžně neobchodoval.

[64] Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že správce daně nepovažoval argumentaci stěžovatele za účelovou pouze z důvodu označení smlouvy o půjčce reprobeden jako smlouvy o „zápůjčce“. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že stěžovatel nepředložil evidenci obchodního majetku a reprobedny nevykázal v zápise o výsledku řádné inventarizace ani k datu 31. 12. 2010, ani k 31. 12. 2011. Reprobedny zakoupil dne 16. 11. 2010 a ten samý den je bezúplatně půjčil, ačkoli tvrdil, že veškeré nakoupené zboží bylo okamžitě prodáváno. Stěžovatel následně, k výzvě k prokázání skutečností, předložil k reprobednám smlouvu o zápůjčce ze dne 16. 11. 2010, nicméně nutno souhlasit se správcem daně, že uvedené neprokazuje použití reprobeden v souvislosti s ekonomickou činností. Navíc tvrzení stěžovatele, že reprobedny byly objednány pro zákazníka pana M. M., který si to pak rozmyslel, a proto mu je stěžovatel bezplatně půjčil, vyvolává pochybnosti o ekonomické racionalitě takového postupu. Stěžovatel následně, po zpochybnění jeho tvrzení, uvedl, že reprobedny měly být používány k jeho propagaci, avšak z předložené smlouvy o zápůjčce takový závazek neplynul; výslovně v ní bylo ale uvedeno, že zapůjčitel nesmí věc přenechat k užívání jinému. Až po seznámení se s kontrolním zjištěním stěžovatel předložil další dohodu o zapůjčení aparatury, a to ze dne 20. 6. 2011, dle které měly být reprobedny půjčeny panem M. panu Z. pro ozvučení dětského dne, kde měl být stěžovatel několikrát propagován. Ze všech uvedených skutečností ale nelze dovodit, že by byly reprobedny využívány výhradně k ekonomické činnosti stěžovatele pro účely uskutečňování plnění podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelem postupně předkládané důkazy se ve světle popsaného jeví jako účelové.

[65] U krému Garnier Ultra Lift, tedy ochranného krému proti vráskám, se jeví tvrzení stěžovatele, že jej používal jako ochranný pracovní krém na ruce, rovněž jako účelové. Stěžovatel s ohledem na určení uvedeného krému jeho využití ke své ekonomické činnosti nijak neprokázal a lze souhlasit se správcem daně, že jej stěžovatel pořídil pravděpodobně pro svou osobní potřebu.

[66] Námitce, že měl správce daně zadat vypracování znaleckého posudku o daňové uznatelnosti vykázaných výdajů stěžovatele, protože nedisponuje odpovídajícími znalostmi v oblasti ekonomiky, Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud, nepřisvědčuje. Nejvyšší správní soud má za to, že v daňovém řízení byly důkazními prostředky podklady v obchodním styku běžně se vyskytující, tedy daňové doklady, předávací protokoly či

smlouvy, při podnikání vedené evidence, pro účely daňového řízení doložené čestné prohlášení apod. Jedná se o důkazní prostředky běžně prováděné v praxi daňových orgánů. Ani předmět činnosti stěžovatele a povaha prokazovaných plnění nevykazují žádná specifika, která by naznačovala, že správce daně nebyl dostatečné kvalifikován k posouzení průkaznosti důkazů s ohledem na předmět dokazování.

[67] Stěžovatel se domnívá, že své důkazní břemeno unesl, ale správce daně nevyjádřil nijak konkrétně, jak si představuje prokázání pohybu zboží. Stěžovatel je tak toho názoru, že se důkazní břemeno přesunulo zpátky na správce daně.

[68] V návaznosti na nesprávný názor stěžovatele shrne zdejší soud rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však 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 [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, přechází důkazní břemeno zpátky na daňový subjekt, na kterém je, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k vyjádřeným pochybnostem správce daně (k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 – 34, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[69] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že ačkoli se stěžovatel domnívá, že své důkazní břemeno unesl, neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by již nebyly v předchozích stadiích řízení vyvráceny a které by o unesení důkazního břemene svědčily. Stěžovatel pouze velice obecně oponuje závěru daňových orgánů a krajského soudu o tom, že důkazní břemeno neunesl, a to bez náležitého konkrétního zdůvodnění. Jak již bylo výše obsáhle rozebráno, správce daně shledal nedostatky ve stěžovatelem předložených evidencích, proto jej vyzval výzvou k prokázání skutečností ze dne 24. 9. 2013 k jejich odstranění, přičemž své pochybnosti specifikoval velice podrobně na cca 20 stranách uvedené výzvy. Stěžovatel se sice snaží poukazovat na neexistující pochybení daňových orgánů při prováděné daňové kontrole a následném doměření daně, avšak byl to právě stěžovatel, kdo nevedením povinných evidencí a předkládáním důkazních prostředků mnohdy až po sdělení pochybností správcem daně ke konkrétním případům (mnohokrát účelových, případně zřejmě vytvořených až dodatečně) zapříčinil to, že neunesl důkazní břemeno k prokázání jím tvrzených skutečností. Důkazní břemeno nepřešlo zpátky na správce daně, protože stěžovatel správcem daně zpochybněné skutečnosti neprokázal; neprokázal

tedy soulad stavu formálně právního a faktického. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně neměl povinnost sdělovat stěžovateli, jak si přesně představuje prokázání pohybu zboží, neboť taková povinnost nejenže neplyne ze žádného právního předpisu, ale je i nereálná, neboť správce daně nemůže vědět, jakými důkazními prostředky ten který daňový subjekt disponuje a nezná detaily podnikatelské praxe stěžovatele. Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neboť jím předložené doklady nebylo možné považovat za úplnou a průkaznou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Stěžovatel následně neodstranil pochybnosti správce daně ani po doplnění podkladů k výzvě k prokázání skutečností, ani později v průběhu daňové kontroly.

[70] Stanovení daňové povinnosti je sice založeno na přednosti určení daně dokazováním, avšak v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35, veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou též dostupná na www.nssoud.cz).

[71] Stěžovatel se domnívá, že podmínky pro použití pomůcek nebyly v jeho případě splněny, neboť předložil velké množství důkazů a poskytoval správci daně součinnost. Správce daně dle jeho názoru neuvedl žádné konkrétní skutečnosti odůvodňující přechod na pomůcky.

[72] K uvedené námitce zdejší soud předesílá, že stěžovatel nesplnil své zákonné povinnosti, a to zejména povinnost řádného vedení evidencí dle § 100 zákona o DPH, jak již bylo obšírně popsáno shora. Nejednalo se přitom o žádné odstranitelné dílčí porušení, nýbrž o porušení zákonné povinnosti zásadním způsobem. V důsledku toho nebylo možné stanovit daň na základě dokazování, neboť chyběly důkazy o skutečné hodnotě prodaného zboží a skutečné výši uskutečněných zdanitelných plnění za jeho dodání. Současně chyběly důkazy o tom, že veškerá přijatá zdanitelná plnění byla přijata a použita k ekonomické činnosti stěžovatele. Nelze přitom dovozovat, jak se domnívá stěžovatel, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny pouze proto, že nebyl v průběhu daňové kontroly pasivní a že předkládal množství důkazních prostředků. Tato skutečnost totiž ničeho nevypovídá o kvalitě tvrzení a předložených důkazů ani o unesení důkazního břemene stěžovatelem. Nejvyšší správní soud uzavírá, že podmínky pro přechod na pomůcky byly splněny, neboť byly zjištěny rozpory mezi daňovým tvrzením a obsahem stěžovatelem vedených evidencí. Tyto rozpory nebyly odstraněny ani důkazy předloženými v průběhu daňové kontroly.

[73] Další stěžovatelova námitka směřuje k zákonnosti volby a přiměřenosti pomůcek. Nejvyšší správní soud k ní uvádí následující. Dle konstantní judikatury zdejšího soudu [srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 (publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS), ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81, ze dne

23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, ze dne 27. 7. 2005, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55 (publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS), ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS)] představuje stanovení daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Je zřejmé, že vzhledem k chybějícím důkazům nemůže být tato náhradní forma zcela přesná a že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil. Co se pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123). Jedná se tedy o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 – 108).

[74] Nejvyšší správní soud připomíná, že ani žalovanému, ani soudům nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

[75] Daňový subjekt proto může v zásadě polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt tedy má zacílit svá tvrzení na to, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudky NSS 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).

[76] V rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „(v) *rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť*

správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost" se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz také rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[77] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, „(n)*ámitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.*

[78] V návaznosti na uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelem předestřená argumentace se vztahuje výhradně ke skutečnostem, jejichž přezkum Nejvyšší správní soud v souvislosti s přezkumem rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek vylučuje. Celkový výsledek stanovení daňové povinnosti stěžovatel výslovně nerozporuje a její nepřiměřenost nijak nedokládá. Jak již uvedl krajský soud, zvolil-li správce daně jako pomůcku průměrnou obchodní přirážku používanou stěžovatelem, nelze tuto volbu bez dalšího považovat za nepřiměřenou či nespolehlivou. Poněvadž stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně o předávání zboží zdarma, byl správce daně oprávněn vycházet z toho, že bylo toto zboží prodáno, a určit jeho cenu. Cenu tohoto zboží pak zjistil pomocí průměrné obchodní přirážky. Tato přirážka byla stanovena z těch stěžovatelem předložených podkladů, které správce daně nezpochybnil. Pokud jde o zohlednění výhod ve prospěch stěžovatele, Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně uvedl řadu výdajů, které nezpochybnil a které použil pro výpočet daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud uzavírá, že má za to, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť se správce daně nedopustil žádných excesů, logických ani početních chyb, přičemž opak stěžovatel neprokázal.

[79] V závěru kasační stížnosti stěžovatel obdobně jako v žalobě namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze převzal hodnocení důkazů ze strany správce daně a nevypořádal se řádně s odvolacími námitkami. Ani s touto námitkou se nelze ztotožnit. Samotná skutečnost, že se žalovaný ztotožnil s hodnocením důkazů provedeným správcem daně, automaticky neznamená, že postupoval v rozporu se zákonem. Stejně tak není v rozporu se zákonem odkázat na jednotlivé písemnosti nebo rozhodnutí. Zároveň je nutné připomenout § 114 odst. 4 daňového řádu, dle kterého směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení

zákonných podmínek tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých pomůcek. Uvedeným podmínkám napadené rozhodnutí žalovaného dostálo.

[80] Ze všeho, co bylo uvedeno výše, vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[81] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Neúspěšný stěžovatel proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému ji soud nepřiznal, neboť mu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 25. dubna 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu