

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mg. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **FORMAN Brno, spol. s r.o.,** se sídlem Kikrleho 1129/17, Brno, IČ: 26259320, zast. Mgr. Miroslavem Penkou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2015, č. j. 20582/15/5300-21441-704561, č. j. 20583/15/5300-21441-704561, č. j. 20584/15/5300-21441-704561, č. j. 20585/15/5300-21441-704561, č. j. 20587/15/5300-21441-704561, č. j. 20588/15/5300-21441-704561, č. j. 20589/15/5300-21441-704561, č. j. 20590/15/5300- 21441-704561, č. j. 20592/15/5300-21441-704561, č. j. 20593/15/5300-21441-704561, č. j. 20595/15/5300-21441-704561, č. j. 20599/15/5300-21441-704561, č. j. 20600/15/5300-21441-704561, č. j. 20601/15/5300-21441-704561, č. j. 20602/15/5300-21441-704561, č. j. 20603/15/5300-21441-704561, č. j. 20604/15/5300-21441-704561, č. j. 20605/15/5300-21441-704561, č. j. 20606/15/5300-21441-704561, č. j. 20607/15/5300-21441-704561, č. j. 20608/15/5300-21441-704561, č. j. 20609/15/5300- 21441-704561, č. j. 20610/15/5300-21441-704561, č. j. 20612/15/5300-21441-704561, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2017, č. j. 62 Af 95/2015 - 277,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad Brno I (dále také jen „správce daně“) 24 dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 6. 2012 doměřil žalobkyni podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále také jen „daň“) za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2009 a ledna až prosince 2010.

[2] Finanční ředitelství v Brně na základě žalobkyní podaných odvolání dvěma rozhodnutími změnilo uvedené dodatečné platební výměry tak, že daň za každé ze zdaňovacích období roku 2009 (leden až prosinec) snížilo z částky 8.765 Kč na částku 7.208 Kč a penále z částky 1.753 Kč na částku 1.441 Kč; daň za každé ze zdaňovacích období roku 2010 (leden až prosinec) snížilo z částky 6.236 Kč na částku 4.570 Kč a penále z částky 1.247 Kč na částku 914 Kč. Krajský soud v Brně svým rozsudkem ze dne 24. 6. 2014, č. j. 62 Af 17/2013 - 42 (dále také jen „první rozsudek“) zrušil obě rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně pro jejich nepřezkoumatelnost.

[3] Žalovaný (na nějž v dané věci s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost Finančního ředitelství v Brně) nato rozhodl o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům v záhlaví označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými změnil dodatečné platební výměry snížením daně včetně penále za jednotlivá zdaňovací období ve shodné výši jako Finanční ředitelství v Brně (viz odst. [2]) a změnil bankovní spojení pro zaplacení této doměřené daně a penále.

II.

[4] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila další žalobou u Krajského soudu v Brně. Ten ji zamítl, neboť žalobní námitky neshledal důvodnými. Úvodem zdůraznil, že k doměření daně podle pomůcek přistoupil správce daně poté, co v průběhu daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008-2010 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období, jichž se týká posuzovaná věc, shledal účetnictví žalobkyně neprůkazným a neúplným. Při stanovení výše doměřované daně z přidané hodnoty vyšel ze zjištění týkajících se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010, s níž byla doměřovaná daň z přidané hodnoty svázána.

[5] Krajský soud přitom nepřisvědčil námitce, že vyloučením jedné z použitých pomůcek jako nespolehlivé došlo k nezákonnému zásahu do výběru pomůcek žalovaným a tím i k nezákonnému stanovení výše daňové povinnosti. Krajský soud vyslovil, že jakkoliv pomůcky užité správcem daně tvoří jeden celek, vyloučením jedné ze skupiny pomůcek (neuznaná storna vydaných faktur) nelze zpochybnit stanovení výnosů. Žalobkyně naopak byla zvýhodněna, neboť v důsledku vyloučení této pomůcky došlo ke snížení výnosů, a tedy i ke snížení základu daně z příjmů právnických osob, což bylo i základem pro stanovení výše doměřené daně z přidané hodnoty.

[6] Za opodstatněnou neshledal krajský soud ani námitku, že daň byla stanovena současně na základě pomůcek a dokazováním. Údaje týkající se uskutečněných ekonomických transakcí, které žalobkyně doložila, správce daně použil při stanovení daně také jako pomůcky.

[7] Krajský soud nesouhlasil ani s námitkou nespolehlivosti pomůcky výpočtem průměrné obchodní marže. Shledal, že z napadeného rozhodnutí plyne postup správních orgánů, jímž byla tato marže vypočtena. Správce daně navýšil daňovou povinnost žalobkyně o zjištěné krácené výnosy tak, aby se spolehlivě přiblížil realitě uskutečněných výnosů. Žalobkyně totiž do základu daně nezahrnula všechny tržby v hotovosti. Při stanovení průměrné obchodní marže vycházely správní orgány jak z údajů předložených

žalobkyní, tak i z údajů od jejích odběratelů. Podle krajského soudu žalobkyně nepředložila žádné relevantní podklady, jimiž by zvolený postup zpochybnila. Krajský soud tuto pomůcku jako relevantní pro spolehlivé zjištění daně potvrdil.

[8] Nakonec krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vyjádřeným v jeho prvním rozsudku. Vady rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně týkající se nepřezkoumatelného postupu při stanovení obchodní marže žalovaný v napadeném rozhodnutí napravil, podrobnou argumentací vyložil, jakým způsobem stanovil výnosy, včetně důvodů pro použití dané metody. Napadené rozhodnutí tudíž dostálo požadavkům na řádné odůvodnění.

[9] Krajský soud neshledal vadu ani v tom, že ve zprávě o daňové kontrole není obsaženo odůvodnění použití konkrétních pomůcek. Poukázal na skutečnost, že správce daně vymezil pomůcky v úředních záznamech, s nimiž se žalobkyně seznámila a do nichž nahlédla a pořídila z nich kopie.

III.

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti v záhlaví označenému rozsudku kasační stížností. Namítá jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a také, že je v rozporu se skutkovým stavem, v čemž spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka předně uvádí, že veškerá její argumentace vychází z námitek uplatněných ve věci doměření daně z příjmů právnických osob podle pomůcek za zdaňovací období let 2009 a 2010 (věc vedená u krajského soudu pod sp. zn. 62 Af 97/2014). Stanovení výše základu daně z příjmů právnických osob se totiž stalo východiskem pro stanovení výše doměřované daně z přidané hodnoty, o niž jde v nyní souzené věci. Dále stěžovatelka v podstatě opakuje námitky, které uplatnila již v žalobě a dodává, že je krajský soud vypořádal buď nedostatečně, nebo je opomněl vypořádat, tudíž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[12] Uvedenou vadu vztahuje předně k námitce nedělitelnosti a také k nespolehlivosti pomůcek. Pomůcky mají být podle stěžovatelky jednou množinou, aniž by správní orgány měly možnost posuzovat jednotlivé pomůcky samostatně. Z toho dovozuje, že trpí-li jedna podmnožina pomůcek vadou, respektive nespolehlivostí, je nutně vadná či nespolehlivá celá množina pomůcek. Námitkou nedělitelnosti pomůcek se krajský soud nezabýval, *„pouze konstatoval, že argument o chybném součtu je nepřípadný, aniž by svůj závěr vysvětlil a zasadil do právního kontextu“*. Související námitkou, podle níž nesplňuje-li jedna podmnožina pomůcek požadavek dostatečné spolehlivosti, nejsou dostatečně spolehlivé pomůcky jako celek, se krajský soud zabýval ze zcela jiného pohledu, nikoliv s ohledem na skutečnost, že sám žalovaný považoval část pomůcek za naprosto nespolehlivou.

[13] Nepřezkoumatelný je podle stěžovatelky i závěr krajského soudu, že žalovaný nezasáhl do výběru pomůcek, i když žalovaný část pomůcek zrušil jako naprosto nespolehlivých. Tím do výběru pomůcek zasáhl. Uvedený závěr je tak podle stěžovatelky i

v rozporu se skutkových stavem, čímž je naplněn též kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[14] Nepřezkoumatelný a v rozporu se skutkovým stavem je podle stěžovatelky napadený rozsudek i proto, že krajský soud neodůvodnil závěr, podle něhož při stanovení daně nedošlo ke kombinaci dokazování a pomůcek. Přitom správce daně stanovil (vypočetl) podle pomůcek příjmy (které navýšil), výdaje však ponechal beze změny ve výši uvedené v řádném přiznání. Právě tím došlo k nepřípustné kombinaci pomůcek a dokazováním, což vyslovil v napadeném rozhodnutí i žalovaný.

[15] Stěžovatelka má za to, že krajský soud zcela pominul i další žalobní námitku. Ačkoliv žalovaný shledal, že stěžovatelka nepředložila dostatečné důkazní prostředky pro kontrolu výsledku hospodaření, při stanovení daně podle pomůcek správce daně příjmy přepočetl, naopak výdaje ponechal beze změny, neboť je vyhodnotil jako dostatečné; přitom objem předložených důkazů jak k příjmům, tak i k výdajům byl stejný (tj. stejně nedostatečný). Posouzení stejných důkazních prostředků jako nedostatečných (z hlediska příjmů) a současně jako dostatečných (z hlediska výdajů) podle stěžovatelky vykazuje znaky libovůle.
[16] Napadený rozsudek považuje stěžovatelka za překvapivý. To, co vytýkal krajský soud jako vady původních dvou rozhodnutí o odvoláních (nepřezkoumatelnost stanovení výše obchodní marže a odhadu tržeb v hotovosti), to nyní považuje za dostatečné přesto, že napadená rozhodnutí se od rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně v jejich kombinaci s úředními záznamy správce daně neliší a obsahuje navíc v podstatě pouze jedinou tabulku. Důvody, pro které považuje za dostatečná nynější rozhodnutí žalovaného, jež jsou takřka shodná jako předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, krajský soud nesdělil. I v tom spatřuje stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

IV.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že dodatečné platební výměry byly změněny ve prospěch stěžovatelky. Napadený rozsudek považuje za dostatečně odůvodněný a s jeho závěry se ztotožňuje. Kasační námitky směřující k opomenutí, resp. nedostatečnému vypořádání žalobních námitek považuje za neopodstatněné. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupí k vypořádání stížních námitek zdůrazňuje, že mezi účastníky řízení není spornou skutečnost, že v posuzované věci (týkající se daně z přidané hodnoty) správní orgány vycházely ze závěrů, k nimž dospěly ohledně doměření daně z příjmů právnických osob (za zdaňovací období let 2009 a 2010). Zjištění správce daně o krácení tržeb v hotovosti a v důsledku toho zvýšení příjmů (výnosů) za použití pomůcky průměrné obchodní marže při stanovení základu daně z příjmů právnických

osob byly též základem pro doměření daně z přidané hodnoty. Tudíž námitky stěžovatelky (v žalobě stejně jako nyní v kasační stížnosti), byť se týkaly doměření daně z přidané hodnoty, se vztahovaly primárně k použití pomůcek při stanovení základu daně pro účely doměření daně z příjmů právnických osob (uvedenou věc krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 69/2014 - 51 a kasační stížnost proti němu je vedena pod sp. zn. 8 Afs 209/2016).

[21] Nejvyšší správní soud se především zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, jejíž opodstatněnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Uvedená námitka nadto prolíná všemi stížními námitkami.

[22] Ve své ustálené judikatuře Nejvyšší správní soud mnohokráte konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by v napadeném rozhodnutí krajského soudu absentoval některý z výše uvedených požadavků. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal a neopomněl poukázat ani na závěry plynoucí z judikatury kasačního soudu, jež jsou použitelné i v souzené věci (viz východiska právních úvah vymezená na stranách 8-9 napadeného rozsudku v části IV. nazvané „Právní posouzení věci“).

[23] K námitce o nedělitelnosti pomůcek se krajský soud vyjádřil zcela srozumitelně a dostatečně v části IV.a) napadeného rozsudku. Vysvětlil, že pokud jako nespolehlivou pomůcku žalovaný v napadeném rozhodnutí vyloučil neuznaná storna faktur, která shodně jako pomůcka průměrné obchodní marže navyšovala výnosy, nezpůsobuje tento postup nezákonnost stanovení výše daňové povinnosti. Současně též vyložil, že neuznáním jedné ze skupiny pomůcek došlo ke zvýhodnění stěžovatelky, jelikož tak došlo ke snížení výnosů i základu daně z příjmů právnických osob. To mělo vliv i na snížení správcem daně doměřené daně z přidané hodnoty, která se odvíjela z částky krácených tržeb. Skutečnost, že se s těmito závěry stěžovatelka neztotožňuje, jejich nepřezkoumatelnost nezakládá.

[24] S právě uvedeným souvisí i další dvě stěžovatelčiny kasační námitky, v nichž vytýká, že krajský soud nepřezkoumatelným způsobem (bez dostatku důvodů) vypořádal v žalobě vznesené výtky směřující k nedostatečné spolehlivosti použitých pomůcek a ke stanovení daně nepřípustnou kombinací pomůcek a dokazování. Nejvyšší správní soud ani zde nemohl stěžovatelce přisvědčit, že v napadeném rozsudku úvahy krajského soudu k těmto žalobním námitkám chybí, nebo nejsou uvedeny s dostatkem důvodů, tedy jsou nepřezkoumatelné.

[25] Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil důvody, pro které vyloučil jako nespolehlivou pomůcku neuznaná storna vydaných faktur (viz strana 16-17 všech napadených rozhodnutí). Shledal totiž, že uvedená neuznaná storna faktur nejsou spolehlivě zjištěná a také, že jednu a tutéž skutečnost (krácení tržeb) správce daně zpochybnil jednak dokazováním neoprávněnosti storna faktur a dále porovnáním se srovnatelnými daňovými subjekty. Krajský soud se k těmto závěrům žalovaného, tedy ke

spolehlivosti použitých pomůcek, vyjádřil v rámci závěrů o nedělitelnosti množiny pomůcek (viz výše odst. [21]) v části IV.a) napadeného rozsudku, v níž potvrdil jako správný postup žalovaného, který vyloučil storna vydaných faktur při stanovení výše daňové povinnosti stěžovatelky jako nespolehlivou pomůcku.

[26] V části IV.b) na to krajský soud navázal úvahou o stanovení daně kombinací pomůcek a dokazování. Ani zde však neshledal v postupu správních orgánů pochybení a podrobně vysvětlil, že v daném případě k takové nepřípustné kombinaci odporující požadavkům § 98 daňového řádu nedošlo. Uzavřel, že *„[d]aň byla stanovena na základě pomůcek, které umožnily správci daně daň spolehlivě zjistit, a byly do nich zahrnuty i žalobcem doložené údaje týkající se jeho uskutečněných ekonomických transakcí. Protože tyto údaje nebyly samy o sobě způsobilé k vyměření daně dokazováním, byly použity jako pomůcky, neboť umožnily správci daně lépe zachytit ekonomickou realitu žalobce nežli údaje zjištěné od jiných srovnatelných daňových subjektů. Tento postup naopak spíše přispívá k závěru ohledně spolehlivosti pomůcek použitých v případě žalobce.“* Ani v tomto směru tedy nelze námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů přisvědčit.

[27] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá ani skutečnost, že se v něm krajský soud výslovně nevyjádřil k jedné ze souvisejících žalobním námitek (vznesených v části D žaloby nazvané „Některé další nelogické závěry žalovaného“), v níž stěžovatelka polemizovala se závěry žalovaného ohledně (ne)dostatečnosti jí předložených částí daňových evidencí. Krajský soud totiž přezkoumal napadené rozhodnutí z hlediska zákonných požadavků na stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, tedy zda byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky ve smyslu § 98 daňového řádu a především, zda daň za jednotlivá zdaňovací období ledna až prosince 2009 a ledna až prosince 2010 byla stanovena správními orgány dostatečně spolehlivě (viz východiska na stranách 8-9 napadeného rozsudku). Přitom neopomněl zdůraznit i judikaturou Nejvyššího správního soudu přijímaný závěr, že *„[d]aňový 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.“*

[28] Krajský soud v napadeném rozsudku shledal, že stěžovatelka neposkytla žádnou argumentaci pro závěr, že výsledná daňová povinnost byla stanovena nesprávně, na základě nespolehlivých pomůcek či s ohledem na její ekonomickou činnost v nereálné výši. V uvedeném je implicitně obsažena i úvaha o stěžovatelkou namítaných nelogických závěrech žalovaného, který považoval na jedné straně její daňové evidence (z hlediska výše výnosů) za nedostatečné, ale na straně druhé výdaje vyplývající ze stejných (nedostatečných) evidencí za vyhovující (jejichž výši neupravil).

[29] Z ustálené judikatury Ústavního soudu, na niž navazuje i judikatura soudu kasačního nadto vyplývá, že *„[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 Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/2008). Obdobě Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž*

může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). (...) Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související."

[30] Výše citované judikaturní závěry se beze zbytku uplatní i v nynější věci ve vztahu ke stěžovatelčině námitce týkající se opomenutí vypořádání námitky o (ne)dostatečnosti dokladů k výdajům a příjmům. Tato námitka není důvodná.

[31] Stěžovatelka označila napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a dokonce za překvapivý, tudíž porušující právo na spravedlivý proces i v otázce dodržení závazného právního názoru vysloveného jím v prvním rozsudku ze strany žalovaného. Stěžovatelka považuje za překvapivé, že napadená rozhodnutí nyní hodnotí soud jako přezkoumatelná, ač oproti předchozím rozhodnutím o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům *„se prakticky neliší"* a *„v rozsahu odůvodnění marže* (se) *prakticky shoduje s úředními záznamy."*

[32] Ani s touto stěžovatelčinou výtkou se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Krajský soud v části IV.d) vyložil, z jakých důvodů považuje napadená rozhodnutí žalované za dostatečná z hlediska požadavků na přezkoumatelnost správních rozhodnutí.

[33] V prvním rozsudku krajský soud považoval rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům za nepřezkoumatelná v části týkající se správnosti výběru pomůcek a jejich použití, včetně výpočtu průměrné obchodní marže. Dovozuje-li nyní stěžovatelka, že napadené rozhodnutí se od předchozích rozhodnutí o jejích odvoláních liší pouze o jedinou tabulku, Nejvyšší správní soud doplňuje, že z hlediska přezkoumatelnosti správního rozhodnutí, a zde tedy i z hlediska respektování závazného právního názoru krajského soudu není podstatné, o jak velkou část odůvodnění jsou napadená rozhodnutí obšírnější oproti předchozím. Podstatné je, zda obsahují přesvědčivé, argumentačně vyvážené a logické závěry vycházející ze zjištěného skutkového stavu, s uvedením důvodů, pro něž nepovažuje argumenty účastníka za opodstatněné, a také s uvedením úvah, jimiž se při aplikaci relevantních právních norem na zjištěný skutkový stav žalovaný řídil. Krajský soud poukázal na příslušné části napadených rozhodnutí (strany 10-18), v nichž jsou tyto požadavky naplněny.

[34] Krajský soud tedy vysvětlil, že požadavek přezkoumatelnosti již napadená rozhodnutí splňují a proč tomu tak je, aniž byl povinen tyto přezkoumatelné závěry žalovaného sám reprodukovat. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje napadený rozsudek za překvapivý ani za nepřezkoumatelný, neboť obsahuje důvody, pro které naplnění požadavků přezkoumatelnosti napadená rozhodnutí splňují respektujíce dříve vyslovený závazný právní názor krajského soudu.

[35] Ostatně i ze skutečnosti, že stěžovatelka v žalobě s jednotlivými závěry žalovaného obsáhle věcně polemizuje, lze shledat, že důvody napadeného rozhodnutí nechybí. Žalovaný v jednotlivých napadených rozhodnutích setrval ve výsledku (o snížení výše

daňových povinností stěžovatelky oproti dodatečným platebním výměrům) na předchozích závěrech, které však odůvodnil tak, aby jeho rozhodnutí dostála požadavkům přezkoumatelnosti (v úvahách o stanovení výše obchodní marže srovnatelných subjektů a použití spolehlivých pomůcek), včetně uvedení podkladů, z nichž při tom vycházel.

[36] Nejvyšší správní soud k uplatněné stížní argumentaci o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů odkazuje na přiléhavé a v nynější věci plně použitelné úvahy obsažené v jeho rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, že *„nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí.“*

[37] Nejvyšší správní soud za naplněný neshledal ani další uplatněný důvod kasační stížnosti, spočívající v namítaném rozporu napadeného rozsudku se skutkovým stavem. Pro upřesnění kasační soud dodává, že vada podřaditelná pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se týká nedostatků či pochybení vztahujících se ke skutkovým zjištěním, jichž se dopustily správní orgány, nikoliv soud. Vychází-li krajský soud při přezkumu ze skutkového stavu, jenž nemá oporu ve spisech, zakládá to vadu podřaditelnou pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Přes právě uvedené však věcně námitky stěžovatelky ani v tomto bodě nemají své opodstatnění.

[38] Stěžovatelka vytýkala, že ačkoliv žalovaný zrušil část pomůcek jako naprosto nespolehlivých, krajský soud vyslovil, že žalovaný do pomůcek nezasáhl. Právě v tom spatřuje rozpor se skutkovým stavem.

[39] Na tomto místě nutno zdůraznit, že stěžovatelka závěry obsažené v napadeném rozsudku přebírá nepřesně. Krajský soud totiž na žádném místě nevyslovil, že žalovaný do výběru pomůcek nezasáhl. V části IV.a) napadeného rozsudku obsáhle vysvětlil důvody, pro něž považuje za zákonný postup žalovaného spočívající ve vyloučení jedné z pomůcek jako nespolehlivé. Přitom uzavřel, že *„[d]ospěl-li žalovaný v rámci svého přezkumu k závěru, že neuznání storen vydaných faktur je nespolehlivou pomůckou, tak s ohledem na výše uvedené judikatorní závěry se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že by žalovaný nezákonně zasáhl do výběru pomůcek“* (zvýrazněno nyní soudem). V této souvislosti je třeba připomenout judikaturu kasačního soudu (zde zejména rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126), z níž jako ze základních východisek krajský soud v napadeném rozsudku vyšel (srov. opět strany 8-9 napadeného rozsudku).

[40] Stejně tak neshledává kasační soud důvodnou námitku vztahující se k tvrzenému rozporu se skutkovým stavem při stanovení daňové povinnosti kombinací pomůcek a dokazování. Stěžovatelka totiž účelově vytrhává z napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí části, které zasazuje do nesprávného kontextu. Na straně 16 všech napadených rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že stanovení daně kombinací pomůcek a dokazováním je nepřípustné. Na tomtéž místě dále vyslovil, že správce daně se právě takové kombinace dopustil a vysvětlil, v čem tuto kombinaci spatřuje. Uvedl, že *„zvýšení daňové povinnosti týkající se storna vydaných faktur nelze akceptovat jednak z důvodu, že jednu a tutéž skutečnost (krácení tržeb) správce daně zpochybnil pomůckami zjištěnými porovnáním se srovnatelnými daňovými subjekty (marže) a současně dokazováním neoprávněnosti storna faktur.“*

[41] Dovozuje-li tedy stěžovatelka, že kombinace dokazování a pomůcek při stanovení daňové povinnosti spočívá v navýšení příjmů (za použití pomůcky průměrné obchodní marže) a ponecháním výdajů ve výši vyplývající z evidencí jí předložených, pak se ve svém závěru mýlí. V tom kombinace pomůcek a dokazování žalovaný nespatřoval. Shledal-li krajský soud v napadeném rozsudku, že daňová povinnost není stanovena kombinací daně a pomůcek, vycházel ze skutkového stavu věci, z nějž vycházel i žalovaný.

[42] Nakonec považuje Nejvyšší správní soud za potřebné uvést, že ač v blanketní kasační stížnosti uplatnila stěžovatelka ve výčtu i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, v doplnění kasační stížnosti žádná konkrétní tvrzení, jež by k naplnění tohoto kasačního důvodu směřovala, neuvedla. S ohledem na dispoziční zásadu, jež nachází své uplatnění i v soudním řízení správním, však není povinností kasačního soudu za účastníka řízení doplňovat či domýšlet jeho stížní argumentaci. Tudíž neuvedení konkrétních tvrzení směřujících k nezákonnosti napadeného rozsudku jde plně k tíži stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se proto nemá k čemu v tomto smyslu vyjádřit (viz také závěry obsažené v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, jež jsou plně použitelné i pro řízení o kasační stížnosti v tomto případě).

VI.

[43] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti svědčilo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu