

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **M. J.**, zastoupený Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Opletalova 4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 12. 2022, č. j. 8 Af 25/2020-35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) vydal dne 24. 8. 2018 třináct dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 147, § 143 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro předmětné období (dále též „daňový řád“), dle pomůcek doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za první až čtvrté zdaňovací období roku 2015, dále za období leden až březen roku 2016, jakož i květen až říjen roku 2016, a to v celkové výši 853 758 Kč. Správce daně žalobci současně uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 170 747 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům žalobce podal odvolání. Rozhodnutím ze dne 29. 5. 2020, č. j. 19842/20/5300-21442-712910 (dále též „rozhodnutí žalovaného“), žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil a zamítl odvolání žalobce.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který rozsudkem ze dne 7. 12. 2022, č. j. 8 Af 25/2020-59, žalobu zamítl. Soud přisvědčil správním orgánům, že byly splněny podmínky pro doměření DPH dle pomůcek vyžadované právní úpravou a navazující judikaturou. Městský soud souhlasil se závěry žalovaného ohledně irelevance žalobcových tvrzení o odcizení daňové evidence (bývalou manželkou). Absence účetních dokladů je objektivní skutečností zatěžující žalobce, a to i kdyby byla způsobena třetí osobou. Městský soud neshledal ani vady v dokazování. Pravomoc odvolacího orgánu zabývat se důkazními prostředky je za situace, kdy daň byla stanovena podle pomůcek, výrazně limitována. Z odvolání přitom nevyplývalo, že by žalobce chtěl zpochybnit přiměřenost pomůcek. Soud dále neshledal důvodnou ani námitku, že žalobce do doby předmětné daňové kontroly nevykazoval žádné daňové problémy, i přestože již daňovými kontrolami prošel. Ani dlouholetá daňová bezúhonnost neopravňuje daňový subjekt k tomu, aby do budoucna nemusel plnit povinnosti vyplývající z daňových předpisů. Podle městského soudu žalovaný nepochybil ani při výpočtu daně. Přesvědčivě odůvodnil metodu, kterou pro výpočet použil. Rozsudek městského soudu (jakož i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasil se závěrem orgánů finanční správy a městského soudu, že byly splněny podmínky pro použití pomůcek. Stěžovatel uváděl legitimní důvody, proč nedisponoval předmětnými doklady (odcizila mu je jeho bývalá manželka). Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Stěžovatel v této rovině rozporoval i tvrzení městského soudu, že ani v řízení před soudem nekonkretizoval důkazní návrhy, jimiž chtěl nahradit účetní doklady. Stěžovatel dále namítal, že i pokud by byly splněny podmínky pro užití pomůcek, jejich použití v dané věci bylo chybné. Vyměření daně pomocí pomůcek musí být provedeno tak, aby se došlo k maximálně spolehlivému zjištění. Srovnávací materiál, který správce daně aplikoval, však nebyl dostatečný ani průkazný. V další námitce stěžovatel upozorňuje, že užití pomůcek při vyměření daně musí zohledňovat výhody pro daňový subjekt. Takto však v jeho případě postupováno nebylo. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s kasačními námitkami nesouhlasí. Podmínky pro stanovení daně pomůckami byly v dané věci splněny. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

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

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že kasační stížnost je opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší v kasačním řízení přezkoumávat opětovně rozhodnutí žalovaného v rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem. Předmětem přezkumu může být proto toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti obstojí. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21). Optikou uvedeného nahlížel soud na uplatněné kasační námitky a neshledal na jejich podkladě důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu, resp. rozhodnutí orgánů finanční správy.

[8] Stěžovatel předně nesouhlasil se závěrem orgánů finanční správy a městského soudu, že byly splněny podmínky pro použití pomůcek.

[9] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt *při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*

[10] V obecné rovině je daňové řízení postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (viz § 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[11] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem *„náhradním,“* který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (§ 98 nebo § 145 daňového řádu). Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (vedle shora značené judikatury srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013-31, musí být ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek podle ust. § 98 daňového řádu 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.

[12] Specifikům vyměření daně pomůckami pak odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, a rozsudky téhož soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103 atp.).

[13] K problematice použití pomůcek se vyslovil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, uvedl, že „[p]*ro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje:* ‚Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví‘.“

[14] Správní orgány i městský soud byly v dané věci názoru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, neboť stěžovatel při daňové kontrole nedoložil přijatá

plnění, která mu musela z podstaty věci vzniknout v souvislosti s jeho podnikáním v silniční nákladní dopravě. Stěžovatel zejména nebyl s to předložit účetní dokumentaci vztahující k přijetí plnění ve formě pohonných hmot, která přirozeně pro své podnikání potřeboval.

[15] Stěžovatel je názoru, že uváděl legitimní důvody, proč nedisponoval doklady (odcizila mu je jeho bývalá manželka), přičemž podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Městský soud ani žalovaný se nevypořádali s tím, že podle tohoto rozhodnutí při volbě prostředku zjištění daně záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Stěžovatel upozorňuje, že podával tvrzení a navrhoval důkazy ohledně skutečnosti, že předmětnou účetní dokumentaci mu odcizila bývalá manželka. Jeho tvrzení nebyla daňovou správou nijak relevantně zpochybněna, a ani by být nemohla. Použití pomůcek nebylo odůvodněno ve vztahu k okolnostem případu.

[16] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. V první řadě je nutné upozornit, že stěžovatel dezinterpretuje právní názor vyslovený v odkazovaném rozhodnutí rozšířeného senátu. Jak již bylo výše uvedeno, rozšířený senát mj. uvedl, že není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, „*ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak.*“ Hovoří-li rozšířený senát o možnosti dokazování i za situace, kdy část účetnictví chybí, má na mysli dokazování ohledně těch skutečností, které má daňový subjekt povinnost tvrdit, zejména existence a výše daňové povinnosti. Rozšířený senát připouští, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, avšak akcentuje, že účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Rozhodnutí rozšířeného senátu nelze interpretovat tak, že k použití pomůcek nelze přistoupit, když je stěžovatel s to navrhnout více či méně relevantní důkazy ohledně umístění či osudu listin jako fyzických nosičů evidence. Daňový subjekt musí být schopen tvrdit a prokázat obsah této evidence. Teprve v takovém případě by bylo na místě uvažovat o míře neunesení důkazního břemene a o vhodnosti užití pomůcek.

[17] Žalovaný i městský soud se s tvrzeními stěžovatele vypořádali v duchu výše uvedeného. Správně dovodili, že pro danou věc bylo irelevantní, zda nebo jakou měrou stěžovatel zavinil, že neměl k dispozici účetní doklady. Relevantní byla objektivní skutečnost, že evidence chybí, což znemožnilo stanovit daň dokazováním (viz výše rekapitulovaná judikatura ohledně podmínek vyměření daně pomůckami). Nejvyšší správní soud souhlasí i se závěrem městského soudu, že absence účetnictví daňového subjektu, které se vztahuje k předmětnému zdaňovacímu období, představuje zcela principiální míru neunesení důkazního břemene, neboť daňový subjekt je tak zcela zbaven možnosti nejen dokazovat, ale i jen tvrdit, jaká zdanitelná plnění přijal, resp. poskytl. I tento závěr je zcela souladný s usnesením rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 4 Afs 87/2015 a na něj navazující judikaturou. Ani na základě žádné další stížní argumentace nelze dovodit nemožnost aplikace pomůcek na danou věc. Správní orgány i městský soud důkladně zkoumali konkrétní okolnosti dané věci. Nepřehlédli ani stěžovatelem tvrzené skutečnosti. Jejich závěry mají plnou oporu ve spisu. Z něho jednoznačně vyplývá, že stěžovatel nedisponoval evidencí pro veškerá přijatá zdanitelná plnění. S ohledem na zjevnou neúplnost předmětné

evidence tak nebylo možné ověřit skutečný stav účetnictví, tj. nebylo možné prověřit přesnou výši přijatých zdanitelných plnění. Jak uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 7. 2018, č. j. 1353391/18/2712-60651-609230, stěžovatel prokazatelně provozoval v kontrolovaných zdaňovacích obdobích silniční motorovou dopravu nákladní. Při provozování této ekonomické činnosti musel stěžovatel bezesporu přijmout plnění (mj. pohonné hmoty). Z předložených listin nemohl správce daně ověřit, že stěžovatel v jím podaných daňových tvrzeních za kontrolované zdaňovací období vykázal přijatá zdanitelná plnění ve správné výši (neobsahovaly žádný údaj o přijetí plnění ve formě pohonných hmot). Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, jelikož stěžovatel nepředložil dostatek důkazních prostředků pro určení množství spotřebovaných pohonných hmot, resp. množství přijatého zdanitelného plnění, které bylo stěžovatelem použito pro jím uskutečněná zdanitelná plnění. Rovněž další závěry správních orgánů a městského soudu stran aplikace pomůcek v dané věci odpovídají účelu a smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu, resp. navazující judikatuře (zejm. rozsudky zdejšího soudu ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 293/2020-52, a ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29) a Nejvyšší správní soud je proto plně přejímá.

[18] Městský soud nepochybil ani tím, že neshledal důvod k provedení stěžovatelem navržených důkazů. Z rozsudku městského soudu vyplývá, proč považuje stěžovatelem navržené důkazy za nadbytečné, byť tuto nadbytečnost výslovně vztahuje jen ke správnímu řízení. Městský soud správně akcentoval i limity dokazování v řízení o pomůckách, jakož i účel stěžovatelových důkazních návrhů a předmět daného řízení. I podle názoru kasačního soudu důkazní návrhy směřovaly k prokázání důvodu absence daňové evidence, nikoli k prokázání jejího obsahu. Jak však již Nejvyšší správní soud popsal výše, toto je pro dané řízení irelevantní. Správní spis přitom poskytuje jednoznačnou oporu stran splnění podmínek pro aplikaci pomůcek na danou věc. Provádění stěžovatelem navržených důkazů by tak bylo s ohledem na uvedený předmět řízení nadbytečné (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 9. 2002, sp. zn. I. ÚS 113/02, ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. I. ÚS 593/04 a ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. II. ÚS 435/09, či usnesení sp. zn. III. ÚS 285/02 ze dne 14. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 152/15 ze dne 31. 3. 2015, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008-108, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 6 Azs 26/2009-100 a ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009-123).

[19] Ve druhé stížní námitce stěžovatel dovozuje, že i pokud by bylo přistoupeno na správnost užití pomůcek, jejich konkrétní aplikace byla chybná. Vyměření daně pomocí pomůcek musí být provedeno tak, aby se došlo k maximálně spolehlivému zjištění. Srovnávací materiál, který správce daně aplikoval, však nebyl dostatečný ani průkazný.

[20] Jak již bylo výše uvedeno, z konstantní judikatury vyplývá, že stanovení daně za použití pomůcek je postupem *„náhradním,“* který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (§ 98 nebo § 145 daňového řádu). Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44). Z judikatury současně vyplývá,

že daňový subjekt nemůže argumentovat tím, že se pomocí pomůcek stanovená daň míjí s daní, kterou měl vyčíslit na výzvu správce daně, ani nemůže spolurozhodovat o okruhu použitých pomůcek (rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019-52, body 23 a 37). Domáhat se nápravy lze pouze u jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek (rozsudky zdejšího soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49, bod 56), respektive vybočení z mezí správního uvážení (rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, bod 35), v důsledku čehož nebyla daň stanovena dostatečně spolehlivě (rozsudek ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 252/2015-40). Nelze naopak v zásadě vyhovět námitkám zpochybňujícím dostatečnou spolehlivost stanovené daně, aniž by bylo současně namítáno hrubé vybočení z mezí správního uvážení s důsledkem stanovení daně v hrubém nepoměru s daní, která měla být stanovena odhadem (rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, body 79 a 81). Namítaná nedostatečná spolehlivost se tedy musí týkat výsledně stanovené daně a je na daňovém subjektu, aby její hrubou nepřiměřenost prokázal (již zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[21] Stěžovatelova argumentace výše uvedené požadavky nesplňuje. Stěžovatelova argumentace rozporující konkrétní výši daně je na samé hranici projednatelnosti. Stěžovatel pouze velmi obecně odkazuje na nespolehlivost zjištěné daně a nevhodnost „srovnávacího materiálu." Na takto obecně koncipovanou námitku může Nejvyšší správní soud jen stejně obecně odpovědět, že úvahy správce daně, aprobované žalovaným, považuje za logické a prosté překročení zákonných mezí správního uvážení nebo jeho zneužití. Správce daně postupoval přezkoumatelným a logickým způsobem, a to i v případě použití tzv. přepočítávacího koeficientu (srov. oddíl 2.2.1.1 zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 7. 2018, č. j. 1353391/18/2712-60651-609230). Správcem daně vypočítaný koeficient vyjadřuje poměr mezi prokazatelně přijatým zdanitelným plněním v podobě pohonných hmot a uskutečněným plněním za období duben 2016, které správce daně následně aplikoval na zbylá zdaňovací období. V kontextu všech okolností dané věci nelze takový způsob výpočtu považovat za nepřípustný. Nejvyšší správní soud dodává, že ze spisu nevyplývá ani žádný jiný exces při použití pomůcek či vybočení z mezí správního uvážení ve smyslu shora označené judikatury. V podrobnostech odkazuje soud na rozhodnutí správních orgánů a rozsudek městského soudu.

[22] Ve třetí námitce stěžovatel namítal, že žalovaný nedostatečně zkoumal nutnost přiznat daňovému subjektu výhody. Tato námitka však nebyla obsažena v žalobě, přičemž stěžovateli objektivně nic nebránilo v jejím uplatnění. Na základě zásady *vigilantibus iura scripta sunt* lze proto po stěžovateli spravedlivě žádat, aby nesl nepříznivé následky spojené s včasným neuplatněním námitky (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, publikován pod č. 1743/2009 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS.) Z procesní opatrnosti soud dodává, že z rozhodnutí správních orgánů vyplývá, že správní orgány se otázkou přiznání výhod zabývaly (srov. např. body 27 a 29 rozhodnutí žalovaného), a posuzovaly je zcela v mezích zákona a judikatury (rozsudky zdejšího soudu ze dne 23. 6. 2017, č. j. 4 Afs 19/2017-62, ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, č. 1223/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114). Lze dodat i to, že stěžovatel ani nekonkretizoval, která konkrétní

výhoda mu měla být v rozporu se zákonem odepřena. I v tomto ohledu zůstal v rovině obecných tvrzení.

[23] Ani žádná další, dílčí argumentace neměla potenciál vyvolat zrušení rozsudku městského soudu, resp. rozhodnutí žalovaného. Jejich postup má oporu v právní úpravě a judikatuře. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožnil s hodnocením a závěry žalovaného a městského soudu, které považuje za správné a náležitě vyargumentované, a proto na ně v podrobnostech odkazuje. Z uvedených důvodů nemohl soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací. Soud dodává, že neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offo* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl. Ve věci soud rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 9. srpna 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu