



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **J. P.**, zastoupeného JUDr. Markem Křížem, advokátem se sídlem v Karviné – Fryštátě, Masarykovo nám. 91/28, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5.3.2015 č.j. 6629/15/5200-10422-709598 a ze dne 4.3.2015 č.j. 6630/15/5200-10422-709598 a č.j. 6631/15/5200-10422-709598, ve věcech daní z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Žaloby se **z a m í t a j í**.

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

Odůvodnění:

Podanými žalobami se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5.3.2015 č.j. 6629/15/5200-10422-709598 a ze dne 4.3.2015 č.j. 6630/15/5200-10422-709598 a č.j. 6631/15/5200-10422-709598, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7.8.2014 č.j. 2532120/14/3217-24805-805038, č.j.

2548832/14/3217-24805-805038 a č.j. 2554032/14/3217-24805-805038, kterými byly žalobci doměřeny daně z příjmů podle pomůcek za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012.

V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body.

1. Žalobce souhlasí s tím, že je potřeba stanovit jeho daňovou povinnost podle pomůcek, avšak má za to, že pomůcky byly použity nesprávně a nezákonným způsobem. Žalobce prokázal, že hlavním předmětem jeho činnosti je nákup a prodej zboží, které provozuje ve dvou účetních jednotkách, a to v jednotce velkoobchod s nápoji a tabákovými výrobky a v jednotce bistro. Žalobce doložil, že podstatnou část jeho příjmů tvoří příjmy z velkoobchodu a nepodstatnou část příjmy z provozování bistra. Správce daně při aplikaci pomůcek postupoval mechanicky, bez přihlédnutí k odůvodněným námitkám žalobce, aby dodržel ust. § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění, který ukládá správci daně povinnost přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Žalobce nesouhlasil s paušálním použitím pomůcek, kterými byla průměrná výše marže vypočtená správcem daně z jeho průměrných marží při nerespektování rozdílných marží používaných na prodej zboží ve velkoobchodě a v bistro. Žalobce již v odvolání uváděl, že pokud je mechanickým způsobem uplatňována průměrná marže i u tabákových výrobků a sudového piva, pak tím dochází k nerespektování prokázaných skutečností a k nerespektování zákonem stanovených maximálních cen vyhrazených výrobků, kterými jsou zcela jistě cigarety.

2. Žalobce prokázal, že 70 % jeho příjmů pochází z provozu velkoobchodu, ve kterém prodává cigarety a sudové pivo. Rovněž prokázal, že sudové pivo nemůže prodávat v bistro, neboť zde nelze kapacitně a uspořádáním provozovny tento prodej realizovat. Mechanickou aplikací průměrné marže správce daně postupoval v rozporu s ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Použitím tohoto způsobu, pokud jde o cenu cigaret, došlo k překročení maximální ceny této položky stanovené Ministerstvem financí. Správce daně také ne zcela správným postupem stanovil pomůcky, když vycházel z průměrné marže, které dosahoval žalobce v obou svých oddělených účetních jednotkách. S tímto postupem lze souhlasit u zboží, které nemá regulovanou cenu a u zboží, které svým charakterem umožňuje prodej ve velkoobchodě i v bistro. Avšak cigarety, u nichž lze zjistit maximální možnou cenu a u sudového piva, kde je z povahy věci nemožné, aby zjištěné objemy byly prodávány v bistro, nelze s tímto postupem souhlasit. Za takové situace měl správce daně buď použít průměrné marže deklarované u tohoto zboží žalobcem ve velkoobchodě a neprůměrovat je s cenami, respektive maržemi zjištěnými v bistro, popř. pro jejich objektivizaci zjistit obdobné marže jiných velkoobchodů ve stejném místě jako působí žalobce. Podle žalobce nebyly pomůcky řádně určeny ani řádně použity a nelze souhlasit s žalovaným, že nebyly zjištěny žádné další skutečnosti, které by bylo možno použít pro použití pomůcek při stanovení daně pro příslušná zdaňovací období. Postup žalovaného je v rozporu s ust. § 98 odst. 2 a 3 daňového řádu.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobce ve sledovaných zdaňovacích obdobích pořídil zboží od různých dodavatelů, které však nezaevidoval ve své daňové evidenci v souladu s ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP). Hodnota žalobcem nezaevidovaných nákupů zboží ve zdaňovacím období roku 2010 představovala 62 % daňovým subjektem

zaevidovaných nákupů zboží. Ve zdaňovacím období roku 2011 hodnota nezaevidovaných nákupů zboží převyšovala o 116 % žalobcem zaevidované nákupy zboží a ve zdaňovacím období roku 2012 hodnota nezaevidovaných nákupů zboží převyšovala o 27 % zaevidované nákupy. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností žalobce uvedl, že toto zboží nezaevidoval, neboť nebylo pořízeno za účelem dalšího prodeje, ale pro známé, na rodinné oslavy apod. Současně žalobce uvedl, že není schopen toto své tvrzení prokázat a navrhl, aby nezaevidované zboží bylo dodaněno průměrnou marží 7,86 % pokud jde o rok 2010, 6,39 %, pokud jde o rok 2011, 5,49 %, pokud jde o rok 2012, přičemž u cigaret požadoval zohlednění nižší marže. Žalovaný zdůraznil, že tak došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce, neboť správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost daňové evidence. Žalobce nevedl daňovou evidenci v souladu se ZDP a sám navrhl dodanění zboží. Správce daně se nejprve snažil stanovit daň dokazováním, vyzval žalobce k předložení dokladů a evidencí, k jejichž vedení měl zákonnou povinnost, avšak daňovou evidenci, kterou by bylo možno osvědčit jako důkaz a která by mohla být dokladem pro zjištění základu daně, žalobce nevedl. Ve věci porovnání skutečného stavu zásob zboží a stavu dle daňové evidence žalobce uvedl, že inventurní seznamy kompletního majetku a závazků za uvedená období nejsou, to co bylo předloženo – inventurní seznamy skladu zboží, bylo všechno, další záznamy se nedělaly. Dále uvedl, že fyzická inventura v podstatě nahrazovala inventuru dokladovou. Dle sdělení žalobce vše souhlasilo, takže inventurní rozdíly nebyly zjištěny (protokol o ústním jednání ze dne 3.9.2013 č.j. 2560263/13/3217-05404802472). Z uvedeného vyplývá, že žalobce nepostupoval v souladu se ZDP, když k poslednímu dni zdaňovacího období nezjišťoval skutečný stav zásob a o této skutečnosti neprovedl zápis a neupravil o případné rozdíly základ daně podle ust. § 24 a § 25 ZDP. Žalovaný proto oprávněně dospěl k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním. Způsob stanovení daně podle pomůcek je sepsán v úředním záznamu ze dne 28.3.2014 č.j. 1008244/14/3217-05404-802472, s nímž byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání dne 9.4.2014 (protokol č.j. 1286308/14/3217-05404-802472). Žalobce nevznášel námitky proti stanovení daně podle pomůcek, nesouhlasil však s použitými maržemi pro cigarety a pivo. Z uvedeného úředního záznamu vyplývá, že při stanovení daně podle pomůcek postupoval správce daně v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu, když použil důkazní prostředky, které jím nebyly zpochybněny. Při výpočtu průměrné marže použil žalobcem zjištěný inventurní stav zboží za kontrolované období a dále hodnotu nákupů a prodejů zboží dle žalobcem předloženého komplexního přehledu hospodaření. Současně zohlednil rozbité zboží. Takto zjištěná průměrná obchodní marže představovala 17 % za zdaňovací období roku 2010, 19 % za zdaňovací období roku 2011 a 23 % za zdaňovací období roku 2012. Průměrná marže vyplývala právě z údajů žalobce, které byly podloženy důkazními prostředky. Příjmy z prodeje nezaevidovaného zboží správce daně stanovil tak, že výdaj za pořízení tohoto zboží zvýšil o zjištěnou průměrnou marži. Z tohoto způsobu výpočtu vyplývá, že při stanovení daně podle pomůcek zohlednil správce daně všechny skutečnosti, které mu byly známy a které mohly mít vliv na správné stanovení daně. Poukázal na to, že v průměrné marži je zohledněna jak marže vyšší, tak marže nižší (cigarety, pivo). Průměrná marže v sobě zahrnuje i nižší marži z prodeje cigaret a piva. Pokud by správce daně stanovil na jedné straně nižší marži u cigaret a piva, musela by na druhé straně být uplatněna vyšší marže u ostatního zboží, a to tak, aby byla zachována správcem daně zjištěná průměrná marže za podnikatelskou činnost jako celek. Nelze se ztotožnit s námitkou žalobce, že pokud správce daně nepoužije nižší

marži u piva a cigaret, nebude vyhověno zákonnému rámci dle § 98 daňového řádu. Žalovaný navrhl zamítnutí žalob.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 24.7.2013 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012. Předmětem hlavní činnosti žalobce byl nákup a prodej zboží, kdy provozoval velkoobchod s nápoji a tabákovými výrobky a také bistro. V průběhu daňové kontroly bylo u všech zdaňovacích období zjištěno, že žalobce nezaevidoval v daňové evidenci značnou část pořízeného zboží v celkové výši 4,084.664,59 Kč (rok 2010), 6,613.751,28 Kč (rok 2011) a 7,868.597,60 Kč (rok 2012). Výzvou ze dne 11.11.2013 byl žalobce vyzván k prokázání tvrzení v přiznáních k daním z příjmů a k prokázání, že faktury vystavené dodavateli, jejichž zboží nezaevidoval, byly součástí daňovým subjektem předložené daňové evidence. Současně v případě, že by tomu tak nebylo, byl žalobce vyzván k prokázání, za jakým účelem bylo zboží pořízeno a jak bylo s tímto zbožím naloženo, příp., zda bylo prodáno a s jakou obchodní přírážkou. Současně byl žalobce vyzván k prokázání obchodních přírážek, které za jednotlivá zdaňovací období činily 9,6 % (rok 2010), 5,7 % (rok 2011) a 19 % (rok 2012). Dne 16.12.2013 žalobce do protokolu uvedl, že v případě zboží, které nezaevidoval, toto nebylo zakoupeno za účelem dalšího prodeje, ale pro známé na rodinné oslavy, pro rodinné účastníky, což může doložit svědeckou výpovědí osob, které mu hradily hodnoty nákupu v hotovosti. Doklady o úhradě zboží nevystavoval, není schopen dohledat všechny osoby, kterým měl zboží prodat, a proto navrhl, aby bylo toto zboží dodaněno průměrnou marží, a to v každém zdaňovacím období jinou. Dále rovněž žalobce uvedl, že fyzická inventura k poslednímu dni zdaňovacího období je prováděna namátkově a neprovádí se fyzický propočet každého druhu zboží. Pokud namátková kontrola souhlasí, žalobce má za to, že dokladová inventura je totéž jako fyzická inventura. Výzvou ze dne 18.12.2013 byl žalobce opakovaně vyzván k prokázání svých tvrzení v daňových přiznáních a také byl upozorněn na možnost stanovení daně podle pomůcek. Žalobce doložil „propočet k prokázání marží za roky 2010 až 2012, avšak pouze pro několik vybraných druhů sortimentu, současně jej nedoložil skutečnými nákupními a prodejními cenami. Tento doklad proto správce daně neosvědčil jako důkaz k prokázání obchodní přírážky. V protokolu ze dne 5.2.2014 žalobce uvedl, že souhlasí s dodaněním nezaevidovaného zboží a současně navrhl, aby správce daně zohlednil osobní spotřebu ve výši cca 20.000 Kč měsíčně. V rámci tohoto protokolu byl žalobce seznámen se zjištěními učiněnými správcem daně v průběhu daňové kontroly, s tím, že správce daně neosvědčil jako důkaz žalobcem předložený propočet marží, protože byl zaměřen jen na několik druhů zboží, a to bez uvedení nákupních a prodejních cen. Dále správce daně označil za neprokázané tvrzení žalobce o podílu prodeje cigaret z celkového prodeje zboží 70 %. Správce daně sdělil žalobci, že jím předložená daňová evidence je neúplná, a proto je oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Podle protokolu ze dne 19.3.2014 podepsal žalobce zprávu o daňové kontrole. Dne 9.4.2014 byl žalobce seznámen se způsobem stanovení daně podle pomůcek, tj. s obsahem úředního záznamu č. j. 18244/14/3217-05404-822472, který mu byl současně předán. Dne 14.4.2014 vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž byly daňovému subjektu stanoveny daně podle pomůcek za uvedená zdaňovací období, proti nimž podal žalobce odvolání. Správce daně odvolání žalobce částečně vyhověl rozhodnutími ze dne 7.8.2014, když zohlednil dodatečně

žalobcem prokázaný nárok na odpočet platby příspěvků na penzijní pojištění. Ve zbytku zůstala rozhodnutí nezměněna. Proti těmto rozhodnutím o odvolání podal žalobce rovněž odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

Podle ust. § 98 odst. 1 věty první 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.

Podle ust. § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

V posuzované věci žalobce podanou žalobou nenamítá skutečnost, že daně za vymezená zdaňovací období mu byly stanoveny podle pomůcek, když již v průběhu daňového řízení s tímto postupem souhlasil, což ostatně výslovně vyjádřil také v podané žalobě. Žalobce však brojí proti způsobu, jakým byly pomůcky použity. V žalobních bodech žalobce namítl, že správce daně nerespektoval prokázanou skutečnost, že hlavním předmětem žalobcovy podnikatelské činnosti je nákup a prodej zboží v jednotce velkoobchod s nápoji a tabákovými výrobky, kdežto podnikatelská činnost vztahující se k účetní jednotce bistro tvoří pouze nepodstatnou část žalobcova podnikání. V souvislosti s touto skutečností považuje žalobce mechanickou aplikaci průměrné marže stanovené společně pro obě účetní jednotky za rozpornou s ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobce bylo prokázáno, že 70 % jeho příjmů pochází z provozu velkoobchodu, v němž prodává cigarety a sudové pivo a také to, že sudové pivo nemůže prodávat v bistro. Žalobce rovněž poukázal na nerespektování maximální ceny cigaret stanovené ministerstvem financí.

Krajský soud považuje za nutné zdůraznit, že žalobce sice namítá porušení ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, tedy že správce daně nepřihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, fakticky však jeho žalobní námitky směřují proti způsobu stanovení pomůcek, neboť správcem daně stanovená průměrná marže fakticky představuje formu pomůcek, které byly ve smyslu ust. § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daňové povinnosti žalobce použity. Žalobce tak považuje za porušení § 98 odst. 2 daňového řádu samotnou konstrukci pomůcek.

Při posouzení důvodnosti žalobních bodů krajský soud vycházel především z úředního záznamu správce daně ze dne 28.3.2014 č.j. 1008244/14/3217-05404-802472, který je součástí správního spisu a který obsahuje vyčíslení daňového základu daní z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období roku 2010-2012 podle ust. § 98 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu. Žalobce byl s obsahem tohoto úředního záznamu seznámen u jednání dne 9.4.2014 (protokol č.j. 1286308/14/3217-05404-802472). Označený úřední záznam obsahuje také zohlednění § 98 odst. 2 daňového řádu (zejména strana 4-5 úředního záznamu). Správce daně zde výslovně uvádí, že by sice bylo logické vypočítat zvlášť průměrnou marži pro velkoobchod a zvlášť pro bistro, avšak takový postup nebyl možný, neboť v průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno, které konkrétní zboží bylo pořízováno výhradně pro sklad a které výhradně pro bistro, když řada druhů zboží se prodávala v obou provozovnách s rozdílnými maržemi. Žalobce vedl skladovou evidenci pouze pro velkoobchod. Dle předložených daňových dokladů lze usuzovat, že zboží určené pro bistro (potraviny podléhající rychlé zkáze) žalobce nakupoval průběžně denně podle momentální situace

poptávky a toto zboží skladem neprošlo. Průměrné obchodní přírážky u zboží určeného pro velkoobchod správce daně mohl relativně přesně vypočítat podle zjištěných nákupních a prodejních cen z dokladů, což učinil u namátkově vybraného souboru zboží (inventární seznam skladu I s datem 31.12.2011) a podle cen uvedených na provozovaných webových prodejních stránkách od roku 2011. Správcem vypočtená hodnota (30,9 %) se lišila od hodnoty vypočtené žalobcem (16,4 % - bez doložení prodejních cen). Průměrné obchodní přírážky v provozovně bistro však správce daně vypočítat nemohl, neboť žalobce nedoložil prodejní ceny u produktů teplé kuchyně; tzv. „kontrolu korunou“ a výpočet kalkulace prodávaného sortimentu produktů rychlého občerstvení žalobce neprováděl, jak vyplynulo z dokazování. Žalobcem opakovaně uváděné průměrné obchodní přírážky v provozovně bistro správce daně nijak nerozporoval, i když namátkovými výpočty zjistil marže vyšší, než uváděl žalobce. Správce daně dále zdůraznil, že žalobce do daňové evidence zaváděl jen část přijatých dokladů a tím pádem i hodnoty neúplných tržeb i četnost prodejů jednotlivých druhů zboží nepředložil, takže nebylo možno postupovat jinak, než použitím metody průměrné marže, která byla vypočtena na základě části žalobcem předložených dokladů k daňové kontrole. V další části své úvahy správce daně konkretizoval, ke kterým skutečnostem přihlédl jako k okolnostem dle § 98 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v rámci seznámení s úředním záznamem (protokol č.j. 1286308/14/3217-05404-802472 ze dne 9.4.2014) uvedl, že výpočet je srozumitelný, avšak s takto vypočtenými maržemi nelze v ČR prodávat v současné době cigarety ani pivo.

V otázce postupu správce daně podle ust. § 98 odst. 2 daňového řádu považuje krajský soud za příslušný nálezy ústavního soudu ze dne 28.3.2006 sp. zn. IV US 359/2005, který se sice vztahuje k § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nicméně toto ustanovení (právní úprava předcházející nyní platnému daňovému řádu), vyznívalo zcela identicky s ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, a proto jsou závěry nálezu aplikovatelné i na současnou právní úpravu. Podle označeného nálezu ústavního soudu *ustanovení § 46 odst. 3 zákona ČNR 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, je součástí komplexu zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Postupem souladným se zákonem je takový postup, kdy správce daně přihlédl k výhodám plynoucím pro daňový subjekt, přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky. Rovnost daňového subjektu garantovaná čl. 37 odst. 3 Listiny by však byla iluzorní, pokud by nebyl sám daňový subjekt obeznámen s tím, že k této výhodě bylo skutečně přihlédnuto a o jakou výhodu se jednalo. Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla taková výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodnou pro daňový subjekt.*

V posuzované věci má krajský soud obsahem správních spisů (zejména shora označeným úředním záznamem ze dne 28.3.2014) za prokázané, že v posuzované věci správce daně postupoval v souladu se shora citovaným názorem ústavního soudu, když žalobce byl prokazatelně již v rámci prvostupňového řízení seznámen s ucelenou úvahou správce daně ohledně stanovení pomůcek a ohledně výhod, k nimž správce daně ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl. Vůči závěrům správce daně proto žalobce mohl vznášet relevantně a kvalifikovaně

námítky. Žalobce v podaných odvoláních stejně jako v následně podané správní žalobě namítl především mechanickou aplikaci průměrné marže na veškeré zboží prodávané v obou účetních jednotkách. Konkrétně namítal především aplikaci průměrné marže na zboží – cigarety a sudové pivo. Žalobce však ve svých námitkách žádným nosným způsobem nerozporoval důvody, pro které správce daně k realizaci pomůcek formou průměrné marže přistoupil, ačkoliv jsou tyto důvody v úředním záznamu ze dne 28.3.2014 přesně specifikovány.

V podané žalobě žalobce sice tvrdí, že prokázal a doložil, že podstatnou část jeho příjmů tvoří příjmy z velkoobchodu a nepodstatnou část příjmy z provozování bistra a dále, že také prokázal, že příjmy z provozu velkoobchodu tvoří 70 % celkových příjmů. Nicméně již nekonkretizoval jak, resp. jakými důkazními prostředky tyto skutečnosti prokázal, přičemž tato jeho tvrzení jsou v přímém rozporu se zjištěními správce daně vyplývajících jak ze zprávy o daňové kontrole tak z již citovaného úředního záznamu ze dne 28.3.2013. V tomto směru jsou tedy žalobní tvrzení natolik obecná a nekonkrétní, že nemají relevanci zpochybnit úvahy správce daně vedoucí ke stanovení pomůcek i k aplikaci ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, vyplývající z obsahu správních spisů. Správce daně srozumitelně a přezkoumatelně uvedl logické důvody, pro které musel přistoupit k uplatnění průměrné marže ve vztahu k veškerému zboží, s nímž žalobce obchodoval v obou účetních jednotkách a uvedl rovněž důvody, pro které nemohl použít průměrné marže deklarované žalobcem. Žalobce toto podrobné zdůvodnění konstrukce pomůcek žádným konkrétním způsobem nerozporoval, pouze poukazoval na účetní jednotku velkoskladu jako na převažující část své podnikatelské činnosti. Správce daně však v úředním záznamu výslovně uvedl důvody, pro které nebylo možno vypočítat zvlášť průměrnou marži pro velkoobchod a zvlášť pro bistro. Žalobce neuvedl žádné důvody, jimiž by tuto úvahu správce daně zpochybnil. Ani námitku o nesprávném použití průměrné marže na cigarety a sudové pivo nelze považovat za důvodnou právě proto, že určení průměrné marže představovalo konstrukci pomůcek, které se musely vztahovat na veškeré zboží. Skutečnost, že ceny cigaret jsou státem regulované, nemá na způsob stanovení pomůcek žádný podstatný vliv. Jak správně uvedl žalovaný, snížení marže na cigarety by nutně muselo vést ke zvýšení marže u zbývajících částí sortimentu zboží, aby byla průměrná marže zachována. Správce daně navíc neměl za prokázané žalobcovo tvrzení o 70 % podílu prodeje cigaret z celkového prodeje zboží. Jak již bylo shora uvedeno, žalobní tvrzení zůstala ve zcela obecné rovině, když žalobce neuvedl, jakými důkazními prostředky má za prokázaný poměr rozdělení příjmů mezi velkoobchodem a bistro a ani jiným relevantním způsobem nezpochybnil závěry správce daně a žalovaného.

Krajský soud zdůrazňuje, že je nezbytné zohlednit tu skutečnost, že stanovení daně na základě pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a správce daně do tohoto režimu vstupuje v situaci, kdy daňový subjekt nebyl schopen v důsledku porušení svých zákonných povinností unést důkazní břemeno. Proto také pomůcky, jakkoli jsou kvalifikovaným odhadem reálné situace, zůstávají vždy toliko v rovině odhadu, takže stanovují daň přibližně a nelze důvodně očekávat, že budou beze zbytku reflektovat reálný stav (srov. přiměřeně rozsudky NSS ze dne 28.6.2007 č.j. 2 Afs 184/2006-123 a ze dne 23.6.2005 č.j. 7 Afs 104/2004-54).

V posuzované věci krajský soud shledal postup správce daně, jakožto i žalovaného, s ohledem na nedostatky v daňové evidenci žalobce zjištěné při daňové kontrole za zcela akceptovatelný a učiněné závěry srozumitelné a přezkoumatelné. Rovněž neshledal, že by v průběhu daňového řízení byl žalobce krácen na svých procesních právech, což ostatně žalobce ani výslovně netvrdil. Způsob tvorby

pomůcek a jejich aplikace shledal krajský soud rovněž srozumitelným a přezkoumatelným, jak již bylo výše rozvedeno.

Jelikož krajský soud neshledal žaloby důvodnými v souladu s ust. § 78 odst. 3 s.ř.s., je zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v tomto řízení podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 12. dubna 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu