



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **xxx**  
zastoupený MORAVIATAX, s.r.o.  
sídlem č.p. 328, 664 03 Podolí

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8325/20/5300-21442-712243

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění**

[1] Žalobce napadl shora uvedené správní rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzeno 8 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen obecně „*správce daně*“, přičemž toto vymezení je užito i na žalovaného, pokud to nemá vliv na srozumitelnost textu, pokud je označen tento konkrétní správce daně, pak dále jen „*finanční úřad*“) ze dne 4. 1. 2019 na daň z přidané hodnoty doměřené podle pomůcek. Jednalo se o zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, 2. čtvrtletí 2015, 3. čtvrtletí 2015, 4. čtvrtletí 2015, 1. čtvrtletí 2016, 2. čtvrtletí 2016, 3. čtvrtletí 2016 a 4. čtvrtletí 2016. Žalobce podal za tato zdaňovací období daňová přiznání, kromě 4. čtvrtletí 2016 byla daň vyměřena konkludentně, následovala výzva správce daně k

odstranění pochybností, poté daňová kontrola, která byla ukončena zasláním zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 12. 2018. Hlavní činností žalobce je prodej knih rozvozem a prostřednictvím e-shopu.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V konkrétních žalobních bodech uvedl následující důvody nesouhlasu, jimiž je soud při přezkumu rozhodnutí vázán. Nesouhlasí s tím, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, nejprve velmi nekonkrétně uvádí, že jím bylo předloženo množství důkazů, rovněž obecně odkazuje na judikaturu (nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02,, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007, 9 Afs 30/2008). Konkrétněji uvádí, že žalobce byl vyzván, aby prokázal to, že uvedl veškeré své tržby správně, což považuje za nemožný průkaz negativní skutečnosti, a proto z tohoto důvodu nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Znovu velmi obecně uvádí, že v rámci daňové kontroly předkládal množství důkazních prostředků, které nebyly zpochybněny, poněkud konkrétněji uvádí, že se jednalo o soupisy čtrnáctidenních tržeb v XLS tabulce obsahující název knihy, počet prodaných knih v jednotlivém místě. Neuchovával si kopie vystavených dokladů, což mu právní předpisy nestanoví. Přehled tržeb uvedl v těchto soupisech. Ohledně ceníku zjištěného z vyhledávací činnosti (odst. 21 odůvodnění napadeného rozhodnutí) namítá, že nebylo prokázáno, že by to měl být ceník žalobce, za což nepovažuje to, že ceník byl nalezen na prodejním místě. I pokud by žalobce odkazoval na takový ceník, pravděpodobně by jej správce daně neuznal jako důkaz. Uvádí, že v průběhu kontroly doložil některé z ceníků (blíže je v žalobě nespecifikuje), namítá, že ceníky nemusí uchovávat, znovu namítá, že samotný ceník nemůže prokázat prodejní cenu (odkazuje na odst. 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se s tímto závěrem ztotožňuje i žalovaný, ale zároveň má pochybnosti o těchto údajích v odstavci 21, což považuje za vnitřně rozporné. Ohledně svého tvrzení o rozdílných výších marže, které uvedl při ústním jednání dne 9. 2. 2017 a na výších marže zjištěnou na základě kontroly předložených daňových dokladů (bod 19 odůvodnění napadeného rozhodnutí), uvádí, že žalovaný z toho vyvozuje důvodné pochybnosti o správnosti tvrzení žalobce. Uvádí (v žalobě je užit pojem žalovaný, ale z kontextu je jasné, že má být uvedeno žalobce), že nepopírá, že deklaroval svou marži v rozmezí x %. Správcem daně použitý výpočet marže představoval pouhé porovnání prodejní a nákupní ceny bez zohlednění absolutní ceny zboží či jeho množství. Namítá, že je rozdíl mezi marží celkovou za všechny knihy v nabídce dohromady a marží na jednotlivém zboží, která může být vyšší, ale bude mít minimální vliv na celkovou marži za určité období. Z tohoto důvodu považuje výpočet správce daně za zavádějící, blíže tuto námitku nekonkretizuje. Poukazuje na to, že výpočet, který uvedl při ústním jednání, odpovídá skutečnosti; správce daně vypočítal marži vůči nákupní ceně (prodejní cena minus nákupní cena lomeno nákupní cena), naproti tomu žalobce marži vztahuje k prodejní ceně (kolik z prodejní ceny měl zisk; prodejní cena minus nákupní cena lomeno prodejní cena). Rozdílnost přístupu demonstruje na titulu „Vystřihovánky pro holky“ – nákupní cena x Kč, prodejní cena x Kč, zisk x Kč; v případě výpočtu marže správcem daně ta činí x %, v případě výpočtu žalobce x %. Namítá, že správce daně uvedl, že žalobce uvedl při ústním jednání nesprávnou výšší marže, toto své tvrzení neupravil ani po vysvětlení žalobce, v rámci ústního jednání se způsob výpočtu marže nezjišťoval, rozdílnost v propočtech tak nemůže být důkazem o nesprávném tvrzení žalobce. Podle jeho názoru nebylo nikdy prokázáno, že by prodal jakékoliv zboží za jinou cenu, než v předložených důkazních prostředcích

(soutěž tržeb), ceník nalezený správcem daně by měl být ceníkem žalobce, celková výše marže odpovídá výši, jak počítal marži žalobce a to uvedl při ústním jednání, a proto správce daně nepřenesl na žalobce důkazní břemeno, neboť výzvou ho vyzval k prokázání negativní skutečnosti, což není přípustné, a proto žalobce své důkazní břemeno unesl.

[3] V dalším žalobním bodě žalobce rozporuje stanovení daňového základu a výše daně, obecně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, a namítá nepřiměřenost pomůcek. Správce daně podle žalobce porovnával údaje z nesrovnatelného subjektu a nezohlednil další skutečnosti. Správce daně u stanovení pomůcek za zdaňovací období roku 2015 – 2016 vycházel z údajů u srovnatelného subjektu za rok 2016, s čímž nesouhlasí, neboť se nejedná o totéž zdaňovací období, namítá, že tuto odvolací námitku žalovaný nijak nezhodnotil a z tohoto důvodu považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Hypoteticky srovnává roky 2019 a 2020 a dopad tzv. koronakrizy. Uvádí, že stanovení daně podle pomůcek musí být očištěno od vlivu nákladů souvisejících s jinou činností, nestandardních nepravidelných nákladů, možných chyb v účetnictví a dalších nesrovnatelných nákladů, bližší argumentace dále nenavazuje. Dále uvádí, že není jasné, z jakého množství prodaných knih a jakých knih dovozuje správce daně u srovnatelného daňového subjektu marži  $x$  %, neboť i jiné vlivy rozhodují o marži (struktura zákazníků, oblast prodeje, struktura prodávaného zboží). Namítá, že v rámci srovnatelného daňového subjektu nebyla stanovena metoda výpočtu marže, zjištěná marže je absurdní a nedosažitelná, a při výši marže  $x$  % by se jednalo o velmi výnosné podnikání a na trhu by působilo více subjektů. Uvádí, že trvá na tom, že u něj se marže pohybuje mezi  $x$  %, jak uvedl při ústním jednání dne 9. 12. 2017, rozdíl ve výše marže uvedený ve zprávě o daňové kontrole na straně 5 je způsoben rozdílným výpočtem marže (již namítaná prodejní a nákupní cena), s tímto argumentem se žalovaný nevypořádal. Znovu uvádí, že marže  $x$  % je v praxi nereálná, v rámci odvolání žalobce poukázal např. na výkaz zisků a ztrát společnosti Internet-Handel s.r.o. (internetový obchod megaknihy.cz), tato společnost měla marži  $x$  %. Znovu namítá, že se žalovaný s tímto argumentem v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal. Dále nesouhlasí s tím, že výše marže je odvozena od jediného srovnatelného daňového subjektu, i ze znění ust. § 98 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „daňový řád“), je patrné, že by se mělo jednat nejméně o 3 subjekty. Je to správce daně, kdo vybírá srovnatelný daňový subjekt, proto jeho výběr nemá být libovolný, a mělo by se jednat o více subjektů, aby mohla být daň spolehlivě stanovena.

[4] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhol ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž odkazoval na důvody v odůvodnění rozhodnutí a proběhlé daňové řízení. Žalobce prvotní doklady o prodeji neuchovával, předložené evidence jako důkazní prostředky spolu navzájem nekorespondovaly. Správce daně dále zjistil rozpor mezi počtem prodaných knih v předložených evidencích o prodeji a mezi obchodní přírůžkou zjištěnou z dokladů a průměrnou přírůžkou vypočtenou z daňové evidence, žalobce dále uváděl vyšší ceny v cenících knih než v evidenci tržeb. Předložená daňová evidence a evidence pro účely daně z přidané hodnoty tak z těchto důvodů nemohly být zákonnými důkazními prostředky, a bylo nutno stanovit daň podle pomůcek. Poukázal na to, že žalobce neustále rozporuje veškerá zjištění správce daně, ale sám svá tvrzení nijak nerozvádí a nevysvětluje. K samotné výši daně podle pomůcek odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v daném případě byly použity důkazní prostředky, které nebyly

zpochybněny, vysvětlení podaná žalobcem, porovnání srovnatelných daňových subjektů a vlastní poznatky. Pomůckou může být porovnání i jediného srovnatelného subjektu, správce daně se pak zabýval i dalšími daňovými subjekty, jejich podnikání však vykazovalo odlišné znaky od charakteru podnikání žalobce. Výše obchodní přírážky má za přiměřenou, u žalobce se pak u některých knižních titulů pohybovala kolem 200 %, i z tohoto důvodu je přírážka ve výši  $x$  % přiměřená, žalobce žádné jiné důkazní prostředky správci daně ohledně této výše nepředložil. V žalobě pak žalobce zaměňuje pojmy obchodní přírážka a obchodní marže, ve výši  $x$  % byla stanovena obchodní přírážka, nikoliv obchodní marže, jak tvrdí žalobce v žalobě.

[5] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že finanční úřad při stanovení daně vyšel mj. i z evidencí a údajů žalobce týkající se daně z příjmů. Dále z toho, že žalobce při ústním jednání dne 9. 2. 2017 uvedl, že nemá přesně stanovenou obchodní přírážku, na některém zboží je vyšší, na některém nižší, pohybuje se v rozmezí  $x$  %. Pro výpočet obchodní přírážky finanční úřad použil údaje z evidence vedené podle ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o daních z příjmů“), inventurní zápisy žalobce nepředložil, byť do daňového přiznání k dani z příjmů je uvedl, podle žalobce jde o poškozené knihy, které dal do zásob a rozdává je zadarmo do školek a různě po firmách, toto tvrzení nedoložil. Při výpočtu obchodní přírážky finanční úřad vycházel ze stavu zásob v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období a shledal, že průměrná obchodní přírážka vypočítaná z daňových evidencí byla ve výši 11,7 % za rok 2015 a 23,2 % za rok 2016. Kontrolou náhodně předložených daňových dokladů o nákupu zboží a soupisů o 14 denních tržbách však bylo finančním úřadem zjištěno, že žalobce nakoupené zboží prodával s obchodní přírážkou v rozmezí 19,8 až 59 %, tedy s vyšší přírážkou, než kterou tvrdil a uváděl v daňových evidencích. Při kontrole údajů za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 žalobce předložil evidenci míst prodeje knih, kontrolou této evidence a soupisů 14 denních tržeb finanční úřad zjistil, že některé knihy, které žalobce uvedl jako prodané v evidenci, nebyly uvedené v soupisech tržeb. Při ústním jednání žalobce uvedl, že ceníky prodávaných knih nearchivuje, ceník byl na jednom prodejním místě finančním úřadem obstarán (vánoční nabídka knih), prodejní ceny byly vyšší, než ceny uvedené ve čtrnáctidenních soupisech tržeb. Některé knihy nebyly uvedené v soupisech tržeb, a nebylo sem zahrnuto veškeré zboží nakoupené v průběhu roku 2015. Z těchto důvodů vznikly pochybnosti ohledně skutečné výše tržeb v žalobcem zaznamenaných a předložených evidencích, i o dalších skutečnostech, proto byl vyzván k vysvětlení a předložení důkazních prostředků, jimiž by prokázal skutečnosti uvedené ve výzvě. Ani na základě této výzvy žalobce neodstranil pochybnosti.

[6] V další části odůvodnění je rozebrána kvalita použitých pomůcek. U daně na vstupu použil finanční úřad jako pomůcku nezpochybněné údaje o přijatých zdanitelných plněních (nákup knih) vykázaných v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, dále si žalobce uplatnil nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, které finanční úřad neuznal. U daně na výstupu použil finanční úřad nezpochybněné údaje v daňových přiznáních a evidencích žalobce a údaje srovnatelného daňového subjektu (údaje k výpočtu obchodní přírážky, neboť v průběhu řízení vyšlo najevo, že žalobce jednak obchodoval s vyšší obchodní přírážkou, než jakou vykazoval a uváděl při ústním jednání, a dále žalobce některá plnění žalobce vůbec neuvedl do soupisů tržeb). Srovnatelný subjekt

se zabývá nákupem a prodejem knih rozvozem, kdy mu s rozvozem pomáhají fyzické osoby. Kontrolou u tohoto subjektu finanční úřad zjistil obchodní přírážku v rozmezí 6 – 396 %, vážený aritmetický průměr činil  $x$  %. Pro výpočet skutečného prodeje zboží použil finanční úřad vypočtenou obchodní přírážku srovnatelného daňového subjektu, při výpočtu daně na výstupu údaje o nákupu zboží, které vyplývají z daňové evidence a hodnoty stavu zásob z daňových přiznání k dani z příjmů za roky 2015 a 2016. Finanční úřad vypočetl hodnotu prodaného zboží za všechna zdaňovací období celkem a tuto poté poměrně rozdělil mezi jednotlivá zdaňovací období v souladu s poměrem, který daňový subjekt vykázal v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Od vypočtené hodnoty byla odečtena zdanitelná plnění se základní a první sníženou sazbou daně, a tím byla stanovena uskutečněná zdanitelná plnění s druhou sníženou sazbou daně.

[7] Následuje část odůvodnění, která reaguje na odvolací námítky žalobce. Žalobcem předložené ručně psané evidence míst prodeje ve skladbě místo prodeje, název knihy a počet prodaných knih je v rozporu s dalšími důkazními prostředky předloženými žalobcem (např. s evidencí 14 denních tržeb). Ohledně předložení ceníků je uvedeno, že žalobce sám připouští, že samotné ceníky nejsou dostatečným důkazním prostředkem k prokázání jasných cen, a nemohou prokázat, že žalobce v daném místě knihy opravdu prodal, neobsahují žádné potvrzení odběratele o nákupu knih, v průběhu řízení neměl finanční úřad potřebné důkazní prostředky k určení obchodní přírážky a tvrzení žalobce o její výši bylo vyvráceno. Skutečnou cenu za knihy a následnou obchodní přírážku nelze seznat ani z předložených ceníků, jelikož existují rozpory mezi ceníky předloženými žalobcem a ceníky získanými finančním úřadem z míst prodeje knih. K námitkám týkajícím se výpočtu obchodní přírážky je uvedeno, že vzhledem k tomu, že žalobce neuváděl do 14 denní evidence tržeb všechny prodané knižní tituly, nelze si ověřit a vypočítat výši obchodní přírážky u těchto titulů, stanovil tak finanční úřad tuto přírážku podle údajů srovnatelného subjektu. Nákupní cena a počet nakoupených kusů jsou kritéria pro žalobce, jakou výši obchodní přírážky na daný konkrétní titul uplatní, ale finanční úřad počítal již uplatněnou skutečnou obchodní přírážku žalobce za konkrétní titul z rozdílu nákupní a prodejní ceny. Žalobce sám stanovil výši obchodní přírážky, tu však finanční úřad stanovil z údajů srovnatelného subjektu, proto není namísta námitka týkající se nesprávného výpočtu obchodní přírážky. Porovnáním nákupní a prodejní ceny pouze finanční úřad zjistil, že tvrzení žalobce o výši obchodní přírážky je nepravdivé, když u některých knižních titulů byla zjištěna vyšší obchodní přírážka než žalobcem tvrzených  $x$  %. Žalobce pak nijak nedoložil, jaké knihy ze soupisu vyhodil či daroval, a to ani seznamem těchto knih. Výše obchodní přírážky se u žalobce u některých titulů pohybovala okolo  $x$  %, proto je zřejmé, že vypočtená přírážka ve výši  $x$  % je přiměřená, žalobce pak k výši obchodní přírážky nepředložil jiné důkazní prostředky potvrzující jeho tvrzení o absurdní výši.

[8] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[9] Podle ust. § 98 daňového řádu: „(1) Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. (2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. (3) Pomůckami jsou zejména (a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, (b) podaná vysvětlení, (c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, (d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“

[10] V první části žaloby žalobce rekapituluje judikaturu týkající se možnosti stanovit daň dokazováním a podle pomůcek. Tyto část tvrzení je obecná a není mezi účastníky sporná, odpovídá obecné rekapitulaci právní úpravy a judikatury v odůvodnění napadeného rozhodnutí, proto se nejedná o žalobní bod a soud k němu nebude zaujímat žádné stanovisko.

[11] Žalobce nejprve velmi obecně namítá, že daň bylo možné stanovit dokazováním a že předložil dostatečné množství důkazů, toto své tvrzení však dále konkrétněji nerozvádí. Soud tak odkazuje na konkrétní odůvodnění napadeného rozhodnutí, které konkrétně uvádí, proč nebylo možné stanovit daň dokazováním a proč žalobcem předkládané důkazní prostředky takový postup neumožňovaly, včetně konkrétního hodnocení jejich věrohodnosti a rozporů z nich plynoucích, přičemž konkrétní pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených důkazních prostředků obsahuje rozsáhlá zpráva o daňové kontrole. Pokud tak žalobce poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2007 a 9 Afs 30/2008, jedná se o obecnou konstataci, která není ve vztahu ke konkrétním důvodům rozhodnutí rozvedena, a konstatuje obecná východiska, v nichž není mezi účastníky sporu. Soud nemá za to, že by závěr správce daně byl v tomto směru nedostatečný, jak velice obecně namítá žalobce v žalobě, neboť ten je konkrétně odůvodněn.

[12] Poněkud konkrétněji žalobce namítá, že správce daně nijak nedoložil tvrzení o získání ceníků a o rozdílné výši marže v rámci ústního jednání a podkladů žalobce, a považuje to za nedostatečné. Podle názoru soudu tomu tak není – pokud žalobce vychází z toho, že jím uplatňovaná výše marže byla taková, jakou uváděl při ústním jednání, musí toto své tvrzení prokázat i jiným způsobem. Pokud však, jako v tomto případě, správce daně z jiných podkladů zjistí, že toto tvrzení žalobce není věrohodné, neboť výše marže neodpovídá tomuto tvrzení, pak se jedná o logický závěr, který plyne z logického hodnocení jednotlivých podkladů pro rozhodnutí (žalobce při ústním jednání uváděl výši přírážky x %, obchodní přírážka zjištěná z 21 náhodně vybraných druhů zboží uvedených ve čtrnáctidenních soupisech tržeb činila x % pouze v pěti případech). Žalobce uvádí, že správce daně po něm požaduje prokázání negativní skutečnosti, což spatřuje v tom, že správce daně po něm požadoval, aby uvedl veškeré tržby do soupisu správně. Podle názoru soudu se nejedná o prokázání negativní skutečnosti, ale o reakci správce daně na další zjištění, která učinil a která byla zjevně v rozporu s tím, co žalobce uváděl při ústním jednání a s tím, co vyplynulo z listin, které žalobce předkládal v průběhu daňové kontroly. Z průběhu daňového řízení je patrné, že pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů, které

žalobce uváděl, zde byly konkrétně vymezeny ve vydané výzvě, proto oprávněně došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce, který za této situace byl povinen tyto pochybnosti odstranit. Tyto pochybnosti byly konkrétní, žalobce v podané žalobě je konkrétně nijak nenapadá, pouze tvrdí velmi obecně, že k přechodu důkazního břemene nedošlo. Za tohoto stavu soud vypořádání této části žalobního bodu provádí pouze v té míře obecnosti, která mu odpovídá, a v konkrétních důvodech pochybností odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a proběhlé daňové řízení.

[13] Žalobce uvádí, že v průběhu daňové kontroly prokázal tržby z prodejů, soupisy čtrnáctidenních tržeb, psané evidence míst prodejů, a náklady za nákup, které nebyly zpochybněny, proto se nejedná o žalobní bod. Tyto konkrétní důkazy však nevyvrátily nevěrohodnost údajů, které žalobce uváděl, a nemohou být věrohodným obrazem jeho činnosti pro účely zjištění základu daně, neboť z nich správce daně zjistil, že výše obchodní přírážky neodpovídá té, které žalobce uváděl při ústním jednání a kterou vykazoval v daňových evidencích (je vyšší), evidence prodejů knih neodpovídala soupisu tržeb, výše ceny v ceníkách, které předkládal žalobce, byla nižší, než v ceníku, který byl nalezen správcem daně, některé nakoupené knihy nebyly uvedeny v soupisech tržeb, do soupisu tržeb nebylo zahrnuto veškeré zboží nakoupené v průběhu roku 2015. Podle názoru soudu jsou tyto skutečnosti dostatečně silné na to, aby věrohodnost těch důkazů, které předkládal žalobce a které uvedl v tomto žalobním bodu, byla zpochybněna, a tyto důkazy tak nemohly poskytnout dostatečný podklad pro stanovení daně.

[14] Pokud žalobce uvádí, že nebylo prokázáno, že by ceník, který si opatřil správce daně na místě prodeje, patřil přímo žalobci, pak soud uvádí, že sám o sobě takový důkaz by ještě nestačil na zpochybnění věrohodnosti jiných podkladů, které žalobce předkládal, ale v souhrnu dalších zjištění (soud odkazuje na odůvodnění rozhodnutí) se jedná o jednu z pochybností, která dokresluje celkovou situaci a tím činí tvrzení žalobce a jím předkládané listiny nevěrohodné. V případě nalezených ceníků se podle zprávy o daňové kontrole jednalo o ceník s vánoční nabídkou knih, kdy tituly v nich uvedené byly nalezeny v evidenci prodávaných knih žalobce a prodejních míst za 4. čtvrtletí roku 2016. Podle názoru soudu tyto skutečnosti dostatečně věrohodně svědčí tomu, že se jednalo o ceníky, které žalobce na prodejní místo dodával, a že mu je tak dostatečně odůvodněn závěr, že se jednalo o zboží, které skutečně na prodejních místech nabízel za podmínek uvedených v tomto nalezeném ceníku. Žalobce dále uvádí, že v průběhu kontroly předložil některé ceníky, které dohledal, s čímž se ztotožnil i žalovaný, a konkrétně namítá rozpor v odůvodnění v odst. 43 a 21. Soud uvádí, že v odst. 21 odůvodnění napadeného rozhodnutí je uveden závěr, že cena v ceníku nalezeném na prodejním místě a v cenících, které předkládal žalobce, je vyšší. V odst. 43 odůvodnění je pak uvedeno, že skutečnou cenu nelze zjistit z předložených ceníků, neboť existují rozpory mezi těmito předloženými a správcem daně nalezenými ceníky. Soud v takovém závěru žádný rozpor neshledává – žalovaný v odůvodnění v obou odstavcích posuzuje věrohodnost předložených ceníků ve smyslu zjištění prodejní ceny, přičemž tuto věrohodnost neshledává s ohledem na různé ceny v cenících předložených žalobcem a nalezených správcem daně, proto z nich nelze vycházet. Takový závěr je podle názoru soudu logický a žádnou rozpornost v něm soud neshledává.

[15] V další části tohoto žalobního bodu žalobce namítá, že správcem daně provedený výpočet marže představoval porovnání prodejní a nákupní ceny bez zohlednění absolutní ceny či množství zboží. Dále uvádí, že je rozdíl mezi marží celkovou a na jednotlivém zboží, což ale podle názoru soudu není v rozporu s odůvodnění rozhodnutí a takový závěr správce daně nikde nezpochybňuje. Žalobce uvádí, že proto je výpočet správce daně zavádějící a účelový, což podle názoru soudu neodpovídá konkrétnímu odůvodnění výpočtu marže, které bylo provedeno v rámci daňové kontroly a které je rovněž odůvodněno v rozhodnutí (výše byla stanovena podle údajů srovnatelného subjektu, neboť výše marže, kterou uváděl žalobce, neodpovídala dalším zjištěním a byla tak zpochybněna, a dále správce daně nemohl vycházet z evidence čtrnáctidenních tržeb, neboť žalobce do nich neuváděl všechny prodané knihy, proto byla počítána skutečná obchodní přírážka z rozdílu nákupní a prodejní ceny). Soud uvádí, že takový postup považuje za logický, přičemž žalobce v žalobě neuvádí nic, co by jej mělo zpochybnovat. Pokud v žalobě poukazuje na rozdílnou výši marže u jednotlivého titulu (Vystřihovanky pro holky), kdy počítá výši marže prodejní cena minus nákupní cena děleno nákupní cena (postup správce daně) a prodejní cena minus nákupní cena děleno prodejní cena (postup, který namítá žalobce), pak soud uvádí, že správce daně nevypočítával pro své rozhodnutí výši obchodní přírážky z údajů, které mu poskytl žalobce, ale z údajů srovnatelného subjektu. Úvahy a závěry týkající se výše obchodní přírážky jsou provedeny pouze ve vztahu k nevěrohodnosti údajů, které poskytoval žalobce a které jsou nevěrohodné i v případně výpočtu, který provádí sám; samotná výše obchodní přírážky byla stanovena jinak. Proto ani tuto část žalobního bodu nemá soud za důvodnou, když podstata závěru správce daně byla odlišná.

[16] Další skutečnosti, které žalobce uvádí, pak s posouzením věci nesouvisí (např. skutečnost, že nebylo prokázáno, že by prodal zboží za cenu jinou). Podle názoru soudu tak závěry, které žalobce v závěru tohoto žalobního bodu uvádí, neodpovídají zjištěním správce daně, resp. nejsou pro závěr o stanovení základu daně podstatné (žalobce uvádí, že nebylo prokázáno, že by prodal jakékoliv zboží za jinou cenu, než v soupisech tržby, což je v rozporu se zjištěními provedenými v rámci daňové kontroly, neboť nebylo nutné, aby správce daně prokazoval konkrétní prodej konkrétní knihy, ale byl to žalobce, kdo musí prokázat, za jakou cenu knihy prodával, což prokazoval nevěrohodnými podklady, když zde byl zjištěn rozpor v soupisech tržeb a v cenících, dále žalobce uvádí, že nebylo zjištěno, že by ceník, který našel správce daně, byl jeho ceníkem, což soud vypořádal shora, že celková výše marže odpovídá jeho tvrzení při ústním jednání, což bylo vyvráceno konkrétními zjištěními, na něž soud rovněž odkazuje; totéž platí o námitce nepřenesení důkazního břemene). Tuto část žalobních bodů tak soud považuje za nedůvodnou.

[17] V další části žaloby žalobce koncentruje svou argumentaci do stanovení daňového základu a výše daně, byť z obsahu žalobce je patrné, že část námitek již uplatňoval z těchto důvodů i v první části žaloby. Žalobce nesouhlasí konkrétně s tím, že správce daně při volbě pomůcek vybral jiný subjekt, který nepovažuje vůči sobě za srovnatelný, a to v těchto bodech – že správce daně vycházel u jiného daňového subjektu pouze z údajů za rok 2016, že správce daně neměl bližší ekonomické údaje, aby stanovení daně bylo očištěno od nestandardních situací a chyb, není patrné množství prodaných knih

u srovnatelného subjektu, namítá nepřiměřenou výši marže a toho, že se jednalo pouze o jeden srovnatelný subjekt.

[18] Při hodnocení této části žaloby musí soud nejprve obecněji uvést, že daň byla stanovena za použití pomůcek. Je pochopitelné, že touto cestou nemusí takto stanovená daň odpovídat představám daňového subjektu či jeho zkušenosti, jedná se o reakci správce daně na předchozí chování daňového subjektu, kdy daň nebylo možné spolehlivě stanovit dokazováním, neboť důkazní prostředky byly neúplné či nevěrohodné, proto z nich nebylo možné učinit odpovídající závěry. V tomto směru daňový subjekt musí akceptovat skutečnost, že správce daně stanoví daň tímto způsobem a že důvodem pro tento postup bylo chování daňového subjektu, který jej sám v průběhu daňové kontroly mohl ovlivnit. Pochopitelně je nutné trvat na tom, aby zvolené pomůcky byly přiměřené, tedy aby stanovená daň odpovídala reálné situaci u jiných subjektů, a nebyla tak trestem, nicméně stále se jedná o pomůcky, tedy o určitý odhad ekonomické situace pro potřeby výpočtu daně, které se ve všech jednotlivostech nemusejí shodovat s tím, jak se podnikání žalobce vyvíjelo.

[19] Podle názoru soudu přiměřenost pomůcek v daném případě byla dostatečně ve vztahu k žalobci jako subjektu zdůvodněna. Ze zprávy o projednání daňové kontroly plyne, že jako srovnatelný daňový subjekt byl vybrán subjekt s ekonomickou činností zaměřenou na nákup a prodej knih rozvozem, při prodeji mu pomáhají fyzické osoby, s nimiž má uzavřené příkazní smlouvy, má srovnatelný sortiment (encyklopedie, kuchařky, pohádky, křížovky, dějiny, knihy o bylinkách, naučné knihy), nemá zaměstnance, za rok 2016 dosáhl obrátu asi 3 milióny Kč, z údajů tohoto roku správce daně vycházel.

[20] Ohledně námitky, že správce daně u srovnatelného daňového subjektu při výpočtu obchodní marže vycházel pouze z údajů roku 2016, a nikoliv roku 2015, soud uvádí, že použití těchto údajů hodnotí jako dostatečně zdůvodněné pro potřebu stanovení daně podle pomůcek, který nevybočuje z mezí správního uvážení a respektuje požadavek judikatury na „hrubý nepoměr“ výše takto stanovené daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40); a pro výpočet obchodní marže za dostačující. Ačkoliv je možné, že ekonomická situace se v jednotlivých zdaňovacích obdobích může měnit, při použití pomůcek podle názoru soudu lze vyjít z údajů jednoho roku a ty použít na předchozí zdaňovací období, pokud během těchto dvou zdaňovacích období nedošlo k nějakému výraznému vlivu, který by hospodářskou situaci ve srovnatelném segmentu trhu ovlivnil. Podle názoru soudu tomu nic takového pro roky 2015 a 2016 nesvědčí. Pokud žalobce poukazuje na situaci let 2019 a 2020, zde by podle názoru soudu byla situace skutečně jiná v případě množství prodejů nebo celkového zisku, neboť situace na trhu byla velmi silně ovlivněna tzv. koronavirovou krizí, zejména konkrétně uzavřením přímých prodejních ploch, omezením možnosti pohybu zákazníků, stejně jako celkovou ekonomickou situací, totéž však již nebylo tak zjevné u obchodních marží. Navíc nic tak výjimečného se v období roku 2015 – 2016 nestalo, proto takové srovnání nepovažuje soud za příléhavé.

[21] Pokud žalobce namítal, že správce daně musí mít k dispozici bližší ekonomické ukazatele, pak podle názoru soudu tuto okolnost zohledňuje výběr

srovnatelného daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že tento subjekt správce daně vybral na základě shora uvedených srovnatelných ekonomických a podnikatelských vlastností, splňuje takový výběr i zohlednění těchto vlastností. Totéž je možné uvést i o námitce, že není jasné, z jakého počtu knih byla obchodní marže zjištěna. Pokud žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací argumentací ohledně výpočtu marže, pak soud odkazuje na předchozí část odůvodnění tohoto rozsudku, kde tuto námitku, uplatněnou již v předchozím žalobním bodě, vypořádal.

[22] K námitce nepřiměřenosti výše obchodní marže ve výši x% soud uvádí, že žalobce v žalobě směšuje pojmy obchodní přírážka a marže. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole je patrné, že vyjádření x% se netýká marže, ale obchodní přírážky. Konkrétní výše této přírážky pak podle názoru soudu nijak nevybočuje z toho, co vyšlo v řízení najevo (např. při porovnání cen z ceníku, který zajistil správce daně), přičemž se o nijak výjimečnou hodnotu nejedná.

[23] Pokud žalobce namítá, že správce daně vycházel z údajů jediného daňového subjektu při stanovení obchodní přírážky, pak soud rovněž tuto skutečnost nehodnotí jako hrubý nepoměr při zjištění této skutečnosti, neboť srovnatelný daňový subjekt byl vybrán na základě objektivních srovnatelných kritérií (uvedených výše), proto využití výše jeho obchodní přírážky, která se nijak výrazně nelišila od obchodní přírážky, která byla správcem daně zjištěna z ceníku i vyjádření žalobce, není nijak vybočující, a nepředstavuje nelegitimní či nepředvídatelný postup správce daně.

[24] Pokud žalobce namítal, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nehodnotil všechny jeho konkrétní odvolací námitky (konkrétně výpočet obchodní přírážky, hodnocení více období a více subjektů při jejím stanovení), pak soud uvádí, že odůvodnění napadeného rozhodnutí nemusí reagovat na každou dílčí námitku, pokud je z jeho celkového pojetí zjevné, že tyto jednotlivé námitky jsou pro posouzení věci nedůvodné. Soud tak odkazuje zejména na hodnocení celkově zjištěného stavu v odst. 28 – 37 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je postup správce daně vysvětlen a kdy je tak patrný závěr správce daně k námitkám, které jednotlivě nebyly přímo vyhodnoceny v reakci na odvolací námitky žalobce (odst. 47 až 53 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Celkový závěr správce daně včetně postupu při stanovení základu daně a daně je tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí uveden, proto výslovná reakce na každou odvolací námitku neznámá nedostatek takového odůvodnění.

[25] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[26] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[27] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

**P o u č e n í :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha dne 1. června 2022

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.  
předseda senátu