



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobce: **N. A. T.**, narozený X,
bytem X,
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 8609/21/5300-21443-712603,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2021, č. j. 8609/21/5300-21443-712603, se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **13 200 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2021, č. j. 8609/21/5300-21443-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

712603, kterým byly na základě žalobcova odvolání změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 8. 2019, č. j. 2005828/19/2501-50534-507308 kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období leden 2017 ve výši 31 983 Kč, a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 396 Kč, č. j. 2005839/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období únor 2017 ve výši 67 181 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13 436 Kč, č. j. 2005855/19/2501-50524-507308, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období březen roku 2017 ve výši 154 456 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 30 891 Kč, č. j. 2005866/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 50 745 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10 149 Kč, č. j. 2005882/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období květen 2017 ve výši 117 788 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 557 Kč, č. j. 2005898/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období červen 2017 ve výši 63 331 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 666 Kč, č. j. 2005905/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 59 780 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 11 956 Kč, č. j. 2005924/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 89 004 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 800 Kč, č. j. 2005947/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období září 2017 ve výši 34 604 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 920 Kč, č. j. 2005981/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 109 486 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 897 Kč, č. j. 2006007/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 49 199 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 839 Kč, č. j. 2006018/19/2501-50524-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období prosinec roku 2017 ve výši 43 185 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 637 Kč (dále jen „předmětné dodatečné platební výměry“).

2. Změna předmětných dodatečných platebních výměrů provedená žalobou napadeným rozhodnutím spočívala ve snížení doměřené daně a snížení penále, v důsledku snížení hodnot plnění v základu daně oproti hodnotám plnění uvedených v dodatečných platebních výměrech v základech daně a DPH na výstupu u sazby DPH ve výši 21 %.
3. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

4. V žalobě žalobce nejprve zrekapituloval důvody, které ho vedly k podání odvolání proti předmětným dodatečným platebním výměrům a následně shrnul i své vyjádření učiněné v průběhu odvolacího řízení.
5. Žalobce konstatoval, že v odvolání i ve vyjádření v rámci odvolacího řízení namítal nedostatečnou spolehlivost a nepřiměřenost pomůcky, kterou správce daně zvolil pro doměření daně, tj. marži ve výši 62,47 %. S poukazem na bod 11 napadeného rozhodnutí uvedl, že jeho námitky byly relevantní. Z bodu 18 napadeného rozhodnutí podle žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyplývá, že výše této marže se míjí s realitou, neboť se vymyká statistickému průměru, což je 27,2 %.

6. Žalobce byl přesvědčen, že teprve až po přezkoumání dodržení zákonných podmínek použití pomůcek pro stanovení daně, jakož i jejich přiměřenosti, lze odpovědět na otázku, zda se správce daně pohyboval v rámci svěřené správní úvahy.
7. Žalobce namítal nesprávnost tvrzení uvedeného pod bodem 20 napadeného rozhodnutí, neboť žalobce netvrdil, že správce daně podle § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), měl přihlídnout k výhodě, tj. k výběru srovnatelného subjektu. Žalobce si je vědom toho, že podle odstavce 3 písm. c) téhož ustanovení, je porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností pomůckou, a nikoliv výhodou.
8. K bodu 23 napadeného rozhodnutí a poukazu na rozsudek Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 58/2016 žalobce uvedl, že se týká daně z příjmu fyzických osob, a nikoliv daně z přidané hodnoty a přehledu obchodního majetku (§ 100 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaným uváděná optika, že nevedení evidence zásob se primárně nevztahuje k přijatým zdanitelným plněním, si protirečí s větou předcházející, ve které tvrdí, že není-li vedena řádná evidence zásob, není průkazně stanoveno, v jakém množství a složení daňový subjekt přijal zdanitelná plnění.
9. K tvrzení žalovaného pod bodem 38 napadeného rozhodnutí, že pro stanovení marže u ostatního zboží nebylo možno využít jako pomůcku porovnání srovnatelných daňových subjektů, neboť žádný daňový subjekt, u kterého by bylo zjištěno průkazné účetnictví, a jehož činnost by odpovídala podnikatelské činnosti odvolatele v jeho oblasti, nebyl nalezen, žalobce namítal, že se jedná o tvrzení skutkově neprokázané a právně nejasné. Skutečnost, že správce daně použil údaj Českého statistického úřadu, totiž svědčí o existenci subjektů, s odpovídající podnikatelské činnosti, jakou má žalobce a to i v jeho oblasti.
10. K tvrzení žalovaného v bodě 39 napadeného rozhodnutí, že u ostatního zboží v základní sazbě DPH použil namísto průměrné marže stanovené správcem daně ve výši 62,47 %, průměrnou marži u obchodníků v maloobchodu s potravinami, nápoji a tabákem dle údajů Českého statistického úřadu pro rok 2017, tj. marži ve výši 27,2 % a u ostatního zboží ve snížené sazbě ponechal marži 62,47%, žalobce namítal, že je jednoznačné, že dle Českého statistického úřadu se uvedená marže vztahuje jak ke zboží v sazbě DPH 21% tak v sazbě DPH 15% .
11. Žalobce zdůraznil, že podle téhož úřadu nejvyšší marže dosahují trhovci okolo 45 %. Marže 62,47 %, je v daném případě reálně ekonomicky nemožná a stvrzuje to i žalovaný, když na zboží se sazbou 21 % použil průměrnou marži Českého statistického úřadu. Žalovaný zcela účelově tuto průměrnou marži Českého statistického úřadu, kterou lze najisto vztahovat na zboží se sazbou 21 % tak se sazbou 15%, neboť se jedná se o průměrnou marži bez uvedení sazby DPH, rozděluje. Žalobce měl za to, že z hlediska skutkového i právního, je ponechání marže 62,47 % u položek zboží se sazbou DPH 15 %, nesprávné a neodůvodnitelné.
12. Dále žalobce považoval za nesprávnou i argumentaci žalovaného uvedenou v bodě 53 napadeného rozhodnutí. Žalobce k tomu konstatoval, že podle § 114 odst. 4 daňového řádu, při stanovení daně podle pomůcek odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Z ustanovení je nepochybné, že tak činí z moci úřední bez ohledu na rozsah Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

požadovaný v odvolání. Podle žalobce tak není na místě poukazovat na to, že míra precizace odvolacích námitek určuje, jaké právní ochrany se odvolateli dostane. V tomto případě neplatí, čím je odvolací námitka obecnější, tím obecnější je její vypořádání. Povinností žalovaného je vždy zkoumat dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jakož i jejich přiměřenost, bez ohledu na preciznost odvolání.

13. Žalobce se neztotožnil ani s tvrzením žalovaného pod bodem 49 napadeného rozhodnutí, že žalobci nepřísluší zpochybnit výši marže, s tím, že žalobce nemá právo zúčastnit se procesu výběru pomůcek. V této souvislosti žalobce odkázal na ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu, z něhož je patrné, že součinnost s daňovým subjektem při tomto způsobu daně je přípustná. Přípustnost účasti daňového subjektu vyplývá i z odst. 3 písm. a) téhož ustanovení, podle kterého pomůckami jsou také důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Není pochyb o tom, že se jedná o pomůcky, které jako důkazní prostředky předložil daňový subjekt. Účast daňového subjektu daňový řád nevylučuje. I sám žalovaný seznámil žalobce v rámci odvolacího řízení se skutečnostmi a vyzval ho, aby se k nim vyjádřil, tj. aby se vyjádřil k pomůckám, ke způsobu stanovení daně. Žalobce podotkl, že se nedomáhá vhodnější pomůcky, ale výhradně dostatečně spolehlivé (realisticky možné) pomůcky.
14. K tvrzení žalovaného pod bodem 52 napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že v daném případě se nelze dívat na judikaturu obrácenou optikou. Povinnosti správce daně (vybrat daně ve správné výši) odpovídá právo daňového subjektu na správný výběr daně. Povinnost žalovaného není obráceně povinností žalobce.
15. S ohledem na shora uvedené žalobce uzavřel, že napadené rozhodnutí a předmětné dodatečné platební výměry vycházejí z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť použitá marže ve výši 62,47 % pro stanovení daňové povinnosti je nerealistická, když průměrná statistická marže činí 27,2 % v maloobchodu. Tuto statistickou marži žalovaný použil, ovšem ji bezdůvodně selektoval na zboží se sazbou 21 % DPH. Žalobce namítal, že byl krácen na svých právech, daň mu byla stanovena v rozporu s daňovým řádem, tedy nesprávně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný ve svém vyjádření předeslal, že žalobní námitky jsou ve většině totožné s námitkami odvolacími, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Shrnul dosavadní průběh daňového řízení a konstatoval, že důvody pro určení marže u ostatního zboží (vyjma tabákových výrobků a jízenek) se sazbou 15 % DPH ve výši 62,47 %, jakož i důvody pro určení marže u ostatního zboží se sazbou 21 % DPH ve výši 27,2 %, byly jednoznačně popsány v bodech 38 až 39 napadeného rozhodnutí. Žalovaný k tomu uvedl, že v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu musí použití pomůcek vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň, pokud možno co nejvíce blížila realitě.
17. Co se týče ostatního zboží se sazbou 15 % DPH, správce daně, vycházel z konkrétních informací týkajících se samotného žalobce, a to z údajů vykázaných v EET ve snížené sazbě daně, které nebyly v daňovém řízení zpochybněny. Údaje získané prostřednictvím EET považoval žalovaný za pomůcky vzešlé z vlastních poznatků správce daně získaných při správě daní ve smyslu § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu. Na podkladu tohoto zdroje, ze kterého vyplývají relevantní informace nejen o samotných tržbách, ale rovněž o výdajích (tedy přijatých zdanitelných plněních), lze dovodit výši žalobcem užívané

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

marže u tohoto typu zboží, a to 62,47 %. Žalovaný měl za to, že ve vztahu k tomuto zboží byla v nyní projednávané věci daň zjištěna dostatečně spolehlivě.

18. V případě ostatního zboží se sazbou 21 % DPH byla situace žalovaným v odvolacím řízení vyhodnocena odlišně, když na rozdíl od zboží se sazbou 15 % DPH, v případě zboží s běžnou sazbou nedisponoval správce daně informacemi vykázanými v EET, a tedy pro určení marže ve výši 62,47 % u tohoto zboží nebyla shledána dostatečná podpora ve spisovém materiálu. Z tohoto důvodu byl žalovaný nucen přistoupit k určení výše marže u tohoto zboží na základě odlišné (v daném konkrétním případě spolehlivější) pomůcky, a to průměrné marže u obchodníků v maloobchodu s potravinami, nápoji a tabákem dle údajů Českého statistického úřadu pro rok 2017, jež dosahovala výše 27,2 %. Takovýto nedostatek ve vztahu ke zboží se sazbou 15 % DPH dán nebyl a spolehlivost stanovení DPH pomocí marže ve výši 62,47 % u tohoto zboží zpochybněna nebyla. Podle žalovaného neexistoval důvod, na jehož základě by bylo ve vztahu k tomuto zboží možné užít marže odlišné. Odhlédnout nelze ani od skutečnosti, že statistické údaje shromažďované Českým statistickým úřadem představují již ze své podstaty zdroj sice relevantních informací, nicméně informací podstatně obecnějších, resp. podstatně méně individualizovaných ve vztahu k situaci daňového subjektu, o jehož daňové povinnosti je rozhodováno, oproti informacím vyplývajícím z údajů EET, evidovaných samotným daňovým subjektem, o jehož daňové povinnosti je rozhodováno.
19. Ke konstatování žalobce, že marže trhovců se dle Českého statistického úřadu pohybuje okolo 45 %, žalovaný uvedl, že při určení výše marže u zboží se sazbou 15 % DPH vycházel z exaktních informací deklarovaných samotným žalobcem v systému EET.
20. Žalovaný se neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že žalovaným v napadeném rozhodnutí zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2018, č. j. 30 Af 58/2016-62, není na projednávanou věc přílehlavý. Žalovaný konstatoval, že ačkoliv se týkal daně z příjmů fyzických osob, názor formulovaný v jeho bodě 41, *„není-li vedena řádná evidence stavu zásob, nelze ověřit, zda daňovým subjektem evidované příjmy odpovídají skutečným příjmům za prodané zboží“*, je nadán značným aplikačním přesahem, protože je možné z něj přiměřeně vycházet rovněž v nyní projednávané věci.
21. Žalovaný dále uvedl, že žalobce v podané žalobě formuloval soubor námitek rozporujících dílčí závěry žalovaného stran několika procesních otázek. K žalobcem namítané nesprávnosti konstatování žalovaného, že není odvolací orgán oprávněn přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud při stanovení daně nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup, žalovaný podotkl, že toto konstatování bylo učiněno v rámci obecného vymezení právního rámce pro stanovení daně podle pomůcek, nikoliv v rámci samotné aplikace těchto východisek na konkrétní skutkový stav nyní projednávané věci.
22. Namítá-li žalobce, že žalovaný byl povinen zkoumat dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jakož i jejich přiměřenost, bez ohledu na preciznost odvolání (v něm formulovaných námitek), žalovaný konstatoval, že v tomto směru svým zákonným povinnostem bezezbytku dostál.
23. K námitce žalobce, že je daňový subjekt, s ohledem na formulaci § 98 odst. 1 a odst. 3 písm. a) daňového řádu, oprávněn podílet se na výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, a uvedl, že vzhledem k tomu, že je konečné rozhodnutí o základu a výši daně stanovené za použití pomůcek již ze své podstaty výsledkem odhadu (jakkoliv Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti.

Ústní jednání soudu

24. Při jednání soudu právní zástupce žalobce uvedl, že na podané žalobě trvá, neboť správcem daně použitá marže u ostatního zboží se sazbou 15 % DPH, nemůže být považovaná za kvalifikovanou a přiměřenou pomůcku.
25. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na vyjádření k podané žalobě a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Měl za to, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, které lze považovat za spolehlivé pro stanovení daně. Nad rámec ve vyjádření k podané žalobě uvedeného se pověřený pracovník žalovaného při ústním jednání vyjádřil k pomůcce použité u ostatního zboží prodáváného žalobcem se sazbou 21 % DPH, a to k údajům o průměrné výši marže získané z údajů Českého statistického úřadu. Tato pomůcka byla poprvé zmíněna ve zprávě o daňové kontrole, v níž bylo správcem daně uvedeno, že se jedná o hodnotu vypočtenou za použití roční míry inflace. Pověřený pracovník doplnil, že ve zprávě o daňové kontrole již nebylo uvedeno, že při výpočtu marže bylo vycházeno z údajů platných pro rok 2012. Dále podotkl, že k aplikaci této pomůcky, tj. údaje o výši průměrné marže získané z údajů Českého statistického úřadu, došlo až žalovaným. Tato pomůcka byla použita ve prospěch žalobce. V této souvislosti pověřený pracovník žalovaného zdůraznil, že i v tomto případě došlo žalovaným v napadeném rozhodnutí k zavádějící identifikaci původu zdroje, ze kterého žalovaný čerpal při stanovení pomůcky použité u ostatního zboží prodáváného žalobcem se sazbou 21 % DPH, tj. průměrné marže ve výši 27,2 %. Pověřený pracovník žalovaného konstatoval, že i když se může z odůvodnění napadeného rozhodnutí na první pohled podávat, že údaj o výši průměrné marže 27,2 % byl získán přímo z dat Českého statistického úřadu pro daný rok (rok 2017- pozn. soudu), nebylo tomu tak, neboť tento údaj byl daňovými orgány vypočten za pomoci dat zjištěných pro předcházející roky, které byly následně navýšeny o průměrnou roční míru inflace. Takto zvolená pomůcka podle pověřeného pracovníka žalovaného nevybočuje z mezí kvalifikovaného odhadu pro stanovení daně.
26. Pověřený pracovník žalovaného při jednání uznal, že odůvodnění napadeného rozhodnutí se může ve vztahu ke stanovení marže ve výši 27,2 % jevit jako nedokonalé, nejedná se ovšem o vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

27. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

28. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněním ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
29. Soud předně uvádí, že napadeným rozhodnutím žalovaný stanovil žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu, jež stanoví, že *„[n]esplní-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.“* Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že prioritu má stanovení daně na základě dokazování, a teprve není-li možné daň tímto způsobem stanovit, a to z důvodu nesplnění povinnosti daňovým subjektem, může správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek. Základním předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek je tedy porušení nejméně jedné zákonem stanovené povinnosti ze strany daňového subjektu, které znemožní stanovení daně dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).
30. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] platí, že *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však 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“* (srov. již zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).
31. Na citovanou judikaturu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, podle kterého *„ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).“

32. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a konstatuje, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v projednávané věci splněny. Žalobce totiž nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání k DPH, resp. daňových přiznáních podaných za kontrolovaná zdaňovací období leden až prosinec 2017 (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). Nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce spatřuje soud ve shodě se žalovaným v tom, že žalobce – ačkoli jej s ohledem na řádně sdělené a prokázané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno – neprokázal, že výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění byla na daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2017 stanovena ve správné výši, stejně tak jako daňová povinnost.
33. Na tomto místě považuje soud za vhodné připomenout, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (srov. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [srov. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
34. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS. Povinností ani cílem správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

35. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoli, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
36. Za situace, kdy žalobce blíže nespecifikoval, v čem spatřuje nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, soud poznamenává, že kvalita vypořádání námitek odpovídá kvalitě uplatněných námitek. Proto se soud vypořádal s touto námitkou rovněž pouze v obecné rovině.
37. V projednávané věci správce daně 11. 7. 2018 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osoby za zdaňovací období roku 2017 a DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2017 (dále jen „kontrolovaná zdaňovací období“) v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osoba a DPH.
38. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně mimo jiné pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně na vstupu z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 72 zákona o DPH, a o výši zdanitelných plnění uskutečněných podle § 21 či § 20a zákona o DPH, resp. o tom, že žalobcem deklarovaná přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění v přiznáních k DPH za kontrolovaná zdaňovací období jsou vykázána správně, pravdivě a průkazně.
39. Správce daně poukázal na to, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil daňovou evidenci a evidenci pro účely DPH za kontrolovaná zdaňovací období, výdajové podkladní doklady, na jejichž základě žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu, příjmové podkladní doklady, soupisy denních tržeb za měsíc leden a únor 2017 (na nichž je uvedena pouze hodnota celkem), soupis měsíčních tržeb za měsíce březen a prosinec 2017 (na nichž je uvedena pouze hodnota celkem), přiznání k DPH za měsíce leden až březen 2017 a květen až říjen 2017, doklady o přijaté platbě v hotovosti za měsíce leden 2017, únor 2017, červenec 2017, září 2017, listopad 2017 a prosinec 2017, peněžní deník (filtr dle PHM), kartu drobného majetku a kartu dlouhodobého majetku. Současně však žalovaný konstatoval, že žalobce nevede evidenci obchodního majetku ve smyslu § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH a za takového stavu nemohla žalobcem předložená evidence pro účely DPH být úplná a tudíž průkazná, protože žádným způsobem nezobrazuje přírůstky a úbytky prodeje zboží, a tedy ani stav zásob zboží v průběhu zdaňovacího řízení.
40. Správce daně dále poukázal na nesrovnalosti zjištěné z evidence vedené pro účely DPH. Správce daně uvedl, že podstatnou část výdajů, resp. přijatých zdanitelných plnění tvoří Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podle této evidence tabákové výrobky. Správce daně uvedl, že u těchto výrobků je pro konečného spotřebitele stanovená Celním úřadem pro Středočeský kraj podle § 10 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, pro výrobky zahrnuté v položce č. 1 cenového rozhodnutí celního úřadu pro Středočeský kraj č. 01/2014, pevná cena – tj. cena kolků. Ve vztahu k regulované ceně bylo podle žalovaného možné v roce 2017 akceptovat obchodní přírážku 6,7 %, kterou správce daně zjistil u jiných tří obchodníků, jejichž předmět prodeje je stejný jako u daňového subjektu (zejména cigarety). Dále žalovaný uvedl, že regulovaná je i cena jízdenek městské hromadné dopravy dle tarifu integrovaného dopravního systému Doprava Ústeckého kraje, který je vyhlášen v souladu s Výměrem Ministerstva financí č. 01/2017 ze dne 25. 11. 2016, kterým se vydává seznam zboží s regulovanými cenami, a je stanoven v souladu s Nařízením Ústeckého kraje č. 1/2017 ze dne 14. 12. 2016. Z údajů Českého statistického úřadu správce daně zjistil, že při zohlednění míry inflace se průměrná marže u obchodníků v maloobchodu s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách či v maloobchodu v nespecializovaných prodejnách v roce 2017 pohybovala okolo 27,2 %. Správce daně zdůraznil, že údaje deklarované žalobcem v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období neodpovídají ani správcem daně zjištěné obchodní přírážce na tabákové výrobky a ani zjištěné marži na ostatní zboží.

41. V návaznosti na zjištěné pochybnosti vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 10. 2018, v níž své pochybnosti řádně a srozumitelně popsal a uložil žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení, resp. že přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění deklarovaná v přiznáních k DPH za zdaňování období leden až prosinec 2017, jakož i daňová povinnost, jsou správné, pravdivé a průkazné.
42. Žalobce na tuto výzvu nijak nereagoval, nevyjádřil se k ní a ani nedoložil žádné důkazní prostředky.
43. Pochybnosti správce daně se potvrdily, resp. se přidaly další poté, kdy správce daně nahlédl do elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“), aby si ověřil výši tržeb odeslaných žalobcem v roce 2017 a dále v jednotlivých měsících roku 2017 na portálu EET (viz. úřední záznam ze dne 23. 7. 2019). Správce daně poukázal na to, že z daňových dokladů předložených žalobcem o nákupu zboží zjistil, kolik činila nákupní cena cigaret, jízdenek a ostatního zboží. Následně zjistil tržbu za prodej cigaret a jízdenek, a to tak, že k nákupní ceně cigaret připočítal obchodní přírážku vypočítanou váženým průměrem ve výši 6,22 %, k nákupní ceně jízdenek připočetl regulovanou marži 4 %. K tomu připočetl příjmy žalobce za prodané vratné obaly a z reklamy. Takto zjištěnou výslednou částku poté odečetl od částky, kterou žalobce deklaroval jako příjem v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2017. Prostým odečtem zjistil tržbu za ostatní zboží prodávané žalobcem, přičemž z uvedené hodnoty je seznatelné, že na ostatní zboží (tj. vyjma cigaret a jízdenek MHD) by žalobce uplatňoval zápornou marži. Prodejní cena ostatního zboží by byla nižší, než jeho cena pořizovací.
44. Soud uvádí, že ze všech shora uvedených písemností včetně protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění ze dne 15. 8. 2019 a zprávy o daňové kontrole, kterou správce daně se žalobcem projednal téhož dne, vyplývá, že podle správce daně žalobce věrohodně neprokázal, že přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění žalobce deklaroval na daňových přiznáních k DPH za období leden až prosinec 2017 ve správné výši, a že jsou pravdivá a průkazná, stejně tak jako údaj o daňové povinnosti. K tomu soud podotýká, že žalobce se zjištěními, která učinil správce daně v průběhu daňové kontroly,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výslovně souhlasil (k tomu srov. protokol o seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění ze dne 15. 8. 2019).

45. Výše popsané pochybnosti správce daně soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti žalobcem v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017 deklarovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, jakož i o výsledné daňové povinnosti. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňových přiznáních k DPH. To znamená, že bylo povinností žalobce prokázat, že konkrétní žalobcem nakoupené zboží, žalobce nakoupil v souvislosti s jeho ekonomickou činností (§ 72 zákona o DPH), a jaké konkrétní příjmy jeho prodejem dosáhl (§ 21 zákona o DPH), a že tedy jeho daňová povinnost uvedená na daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období je uvedena ve správné výši. To ovšem žalobce neprokázal.
46. Žalobcem předložené doklady prokazující uskutečněná zdanitelná plnění, resp. jeho tržby byly zcela nedostatečné, jednalo se o soupisy měsíčních tržeb, na nichž byla uvedena toliko hodnota celkem bez dalších podrobností. Co se týče přijatých zdanitelných plnění, žalobce sice v průběhu daňové kontroly předkládal doklady, na jejichž základě jím byl uplatněn odpočet daně na vstupu, avšak ani na základě výzvy k odstranění pochybností správci daně nedoložil přehled obchodního majetku (evidenci zásob – zboží), tj. část evidence pro účely DPH vedené ve smyslu § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období, z níž by byl patrný pohyb nakoupeného zboží od okamžiku jeho pořízení do okamžiku jeho spotřeby. Žalobce nepředložil správci daně ani jiný relevantní důkazní prostředek uvedenou evidenci nahrazující.
47. Soud na tomto místě podotýká, že povinnost vést evidenci obchodního majetku (včetně zásob) dle § 100 odst. 3 písm. b) ve spojení s § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH je jednou ze zákonných povinností plátce DPH. Na základě věrohodně a průkazně vedené evidence obchodního majetku lze prokázat, že konkrétním plátcem DPH nakoupené zboží, tento nakoupil v souvislosti s jeho ekonomickou činností, resp. že jím přijatá zdanitelná plnění byla použita v rámci jeho ekonomické činnosti a jaká konkrétní zdanitelná plnění uskutečnil, resp. jaké konkrétní tržby prodejem nakoupeného zboží dosáhl, jaké zásoby zůstaly neprodány, příp. zda došlo k jejich poškození či zničení. Je věcí plátce DPH, jakou formu evidence zásob zvolí, musí jít ovšem o formu průkaznou.
48. Tuto povinnost žalobce nesplnil, neboť z předložené evidence k DPH nebylo možno seznat, zda-li přijaté zdanitelné plnění použil v rámci své ekonomické činnosti, resp. jaké nakoupené zboží žalobce prodal, jaké bylo vyraženo a zlikvidováno. Takovou evidenci není možné považovat za průkaznou a plnící zákonný účel. Pokud evidence k DPH má závažné nedostatky či není vedena vůbec, jedná se o stav důkazní nouze (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114).
49. Soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že má ve shodě s daňovými orgány za to, že intenzita pochybností ohledně nesrovnalostí v evidenci k DPH a jejího obsahu je taková, že celková nevěrohodnost evidence zatemnila obraz a hospodaření daňového subjektu. Žalobcem předložená evidence pro účely DPH je neúplná, jelikož nezobrazuje stav zboží v průběhu zdaňovacího období a nejsou z ní seznatelné přírůstky a úbytky zboží.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

50. Žalobce nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost, a to zásadním způsobem, protože neprokázal údaje, které deklaroval v daňových přiznáních k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, přičemž absence důkazních prostředků nabyla takové míry, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu tak byly naplněny.
51. Dále se soud věnoval námitkám žalobce, kterými zpochybňoval toliko pomůcku, kterou správce daně zvolil pro určení výše DPH na výstupu u ostatního zboží (tj. vyjma tabákových výrobků a jízdenek MHD) se sazbou 15 % DPH, resp. jeho výtkám, že na základě správcem daně zvolené pomůcky byla žalobci stanovena daňová povinnost, která neodpovídá realitě. Ve vztahu k ostatním pomůckám (při stanovení výše přijatých zdanitelných plnění, obchodní přírážky na tabákové výrobky, marže u jízdenek MHD, marže u uskutečněných zdanitelných plnění u zboží se sazbou 21 % DPH) žalobce v žalobě žádné námitky neuplatnil, a proto se jimi soud blíže nezabýval.
52. Soud předně podotýká, že lze přisvědčit žalovanému v tom, že žalobce jako daňový subjekt není oprávněn účastnit se procesu výběru pomůcek a nemá právo navrhopvat konkrétní pomůcky; jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ovšem současně vyplývá, že „[d]aňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně prováděných logickou neudržitelností jeho úvah ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67]. K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (neumožnil mu seznámit se s pomůckami ...) [blíže viz bod 37 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS]. Daňový subjekt musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ... [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40]. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti ... [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43].
53. Judikatura Nejvyššího správního soudu se tedy ustálila na tezi, že daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek pouze tehdy, pokud správce daně při volbě pomůcek hrubě vybočí z mezí správního uvážení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, body 38 a 40, dále i například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). S citovanými názory Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že charakter žalobcem vznesených žalobních námitek umožňuje učinit závěr, že právě takové hrubé vybočení z mezí správního uvážení žalobce namítal.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

54. Žalobce především poukazoval na to, že daňová povinnost mu nemohla být stanovena dostatečně spolehlivě, když správce daně při výpočtu základu daně u uskutečnitelných zdanitelných plnění u ostatního zboží v sazbě 15 % a 21 % DPH zvolil jako pomůcku údaje získané z EET, resp. že vycházel z výše tržeb uvedených v EET pouze ve snížené 15 % sazbě, a takto stanovil marži vztahující se k ostatnímu zboží v základní i snížené sazbě DPH ve výši 62,47 %. Podle žalobce žalovaný toto pochybení správce daně napravit pouze částečně, když u ostatního zboží v sazbě 21 % DPH snížil marži stanovenou správcem daně na 27,2 %.
55. Správce daně v projednávané věci stanovil žalobci daňovou povinnost ve smyslu § 98 daňového řádu dle pomůcek tak, že na základě důkazních prostředků, které žalobce předložil k daňové kontrole, a které nebyly správcem daně zpochybněny; pomůcek, které si správce daně obstaral bez součinnosti s daňovým subjektem; údajů získaných v součinnosti s třetími osobami a analýz z EET, nejprve stanovil základ daně u přijatých zdanitelných plnění. Následně správce daně stanovil obchodní přírážky a marže na žalobcem prodávané zboží a zvýšením základu daně u přijatých zdanitelných plnění o obchodní přírážku a marži stanovil základ daně u uskutečněných zdanitelných plnění, a následně tedy i daň na výstupu. Poté správce daně vypočetl daňovou povinnost jako rozdíl mezi částkou odpovídající dani na vstupu a částkou odpovídající dani na výstupu.
56. Při stanovení marže u ostatního zboží v sazbě 15 % a 21 % DPH, u něhož nebyla marže regulovaná, správce daně uplatnil marži ve výši 62,47 %. Správce daně uvedl, že předmětnou marži vytěžil z tržeb, které daňový subjekt odeslal za období od 1. 3. 2017 do 31. 12. 2017 do EET za prodané zboží se sníženou sazbou daně, tj. se sazbou 15 % DPH, které ponížil o tržby za prodané jízdenky MHD, u nichž je marže regulovaná ve výši 4 % a dále, že vycházel z daňových dokladů, které deklarují nákup zboží, na které je dle zákona o DPH uplatňovaná první snížená sazba daně. Z takto stanovené marže ve výši 62,47 % správce daně vycházel při určení základu daně u uskutečnitelných zdanitelných plnění za prodané ostatní zboží v sazbě 15 % i 21 % DPH.
57. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí k námitkám žalobce přezkoumal postup správce daně při stanovení marže u žalobcem prodaného ostatního zboží v sazbě 15 % a 21 % DPH a dospěl k závěru, že zatímco při stanovení marže u ostatního zboží v sazbě 15 % DPH správce daně správně vycházel z tržeb vykázaných v EET ve snížené sazbě, neboť z EET jsou zjevné také výdaje (přijata zdanitelná plnění) a díky tomu bylo možné stanovit daň co možná nejbližší realitě, u zboží se sazbou 21 % DPH nebylo možné dospět k závěru, že byla daň zjištěna dostatečně spolehlivě. Žalovaný podotkl, že u ostatního zboží v základní sazbě 21 % DPH nebylo možné použít průměrnou marži stanovenou správcem daně ve výši 62,47 %, neboť výše zmíněné marže nemá ve vztahu k ostatnímu zboží v základní sazbě DPH dostatečnou oporu ve spisovém materiálu. Proto žalovaný výši marže u ostatního zboží v sazbě 21 % DPH snížil na 27,2 %, která odpovídá údajům získaným z Českého statistického úřadu o průměrné marži u obchodníků v maloobchodu v roce 2017.
58. Daňové orgány tedy při stanovení daňové povinnosti žalobce použily jako pomůcku výši marže při prodeji ostatního zboží v sazbě 15 % DPH, pro jejíž stanovení vycházely z údajů získaných z EET pro tuto sníženou sazbu, tj. z tržby odeslané do EET se sazbou 15 % DPH.
59. Konstrukce daně pomůcky by byla racionální a logická, pokud by ovšem v tržbách evidovaných v EET se sníženou sazbou byly zobrazeny pouze tržby žalobce za prodané

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ostatní zboží s 15 % sazbou DPH. Jak ovšem vyplývá z úředního záznamu správce daně ze dne 23. 7. 2019, v tržbách odeslaných do EET se sazbou 21 % nebyly zahrnuty žádné tržby za prodané ostatní zboží se základní sazbou. Uvedené svědčí o tom, že žalobce zahrnul tržby za ostatní zboží se základní sazbou do položek ostatní zboží se sníženou sazbou, resp. údaje o tržbách za prodej ostatního zboží v sazbě 15 % a 21 % DPH žalobce při odesílání do EET nerozlišoval a veškeré údaje o tržbách odesílal do EET se sazbou 15 % DPH. Ostatně na uvedené žalobce poukazoval i v podaném odvolání, kdy konstatoval, že „Bohužel jsem si vědom chyby, kdy byly do této sazby (15%) odeslány položky se zbožím se sazbou základní (21%), tedy tento údaj je zkreslený“. Na skutečnosti, že učinil chybu při odesílání údajů do EET žalobce setrval i v podané žalobě.

60. Výše tržeb odeslaných do EET se sazbou 15 % DPH byla tedy zkreslena tím, že zobrazuje výši tržeb za prodané ostatní zboží se sníženou a základní sazbou, resp. tedy byla navýšena i o tržby za prodané ostatní zboží spadající do základní sazby daně. Údaje získané z EET tak nemohly být správcem daně použity pro výpočet marže u ostatního zboží se sazbou 15 % DPH, neboť nemohou vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Konstrukce daně pomůcky, kterou správce daně zvolil při stanovení daňové povinnosti, nemůže být v daném případě považována za spolehlivou pro stanovení daňové povinnosti, neboť dostatečně přesně nereflektuje realitu daňového subjektu.
61. Tomu, že údaje o odeslaných tržbách do EET se sníženou sazbou 15 % DPH mohou být zkreslené, nasvědčuje i fakt, že správcem daně zjištěná marže u prodaného ostatního zboží se sníženou sazbou je více než dvojnásobná oproti sazbě, která vychází z údajů získaných správcem daně od Českého statistického úřadu.
62. Soud podotýká, že si je vědom toho, že stanovení daně podle pomůcek bývá zpravidla méně přesné než její zjištění dokazováním. Jedná se o kvalifikovaný odhad, který z povahy věci ani nemůže zcela přesně odpovídat realitě. Soud ovšem zdůrazňuje, že za pomůcku nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení, nebo jako je tomu i v nyní projednávané věci vychází ze zjevně nesprávných údajů. (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod 1356/2007 Sb. NSS.).
63. Soud proto uzavírá, že pokud daňové orgány při stanovení daňové povinnosti použili jako pomůcku výši marže při prodeji ostatního zboží v sazbě 15 % DPH, zjištěnou z údajů odeslaných žalobcem do EET, nezvolily vhodnou a spolehlivou pomůcku, která by měla racionální povahu a na jejímž základě by bylo možné v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jí určených skutečností. Výsledná daň nemohla a ani nebyla tímto postupem podle názoru soudu stanovena dostatečně spolehlivě. Z tohoto důvodu je žalobou napadené rozhodnutí nezákonné.
64. Pro úplnost soud uvádí, že pokud se jedná o pomůcku, kterou žalovaný použil pro výpočet marže u ostatního zboží se sazbou 21 % DPH, tj. marži ve výši 27,2 %, která by měla odrážet průměrnou marži u obchodníků v maloobchodu s potravinami, nápoji a tabákem pro rok 2017, soud nemohl přehlédnout skutečnost, že ve správním spisu nejsou založeny žádné podklady, na jejichž základě byla tato marže daňovými orgány stanovena, resp. na jejichž základě by bylo možné posoudit správnost takto stanovené výše marže. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (stejně tak správce daně ve zprávě o daňové kontrole) sice uvádí, že se jedná o údaj získaný daňovými orgány z Českého statistického

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

úřadu, avšak toto tvrzení nemá oporu ve správním spise. Uvedené soud považuje za vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

65. Nadto soud podotýká, že shora zmíněné konstatování žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že předmětný údaj o průměrné marži u obchodníků z maloobchodu pro rok 2017 byl daňovými orgány získán z Českého statistického úřadu je s ohledem na vyjádření pověřeného pracovníka žalovaného při ústním jednání zavádějící, resp. se nezakládá na pravdě. Podle pověřeného pracovníka žalovaného byla marže ve výši 27,2 % vypočtena s přihlédnutím k hodnotám průměrné marže u obchodníků v maloobchodu za roky předcházející roku 2017 a právě tyto výchozí hodnoty byly navýšeny o roční míru inflace, tj. marže použita žalovaným jako pomůcka pro stanovení daně žalobci byla stanovena výpočtem daňových orgánů, a nikoliv pouze získaná z veřejně dostupných webových stránek Českého statistického úřadu. Pověřeným pracovníkem žalovaného nastíněný výpočet průměrné marže stanovené pro rok 2017 ovšem nemá odraz v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Současně soud konstatuje, že ani z vyjádření pověřeného pracovníka žalovaného, ani z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí není seznatelné, z jakého důvodu daňové orgány pro stanovení průměrné marže obchodníků v maloobchodu nemohly vycházet přímo z údajů jim dostupných z Českého statistického úřadu pro rok 2017, ale přistoupily k jejich výpočtu, a proč při tomto výpočtu vzaly za základ údaje o průměrné marži pro roky předcházející roku 2017 a tyto navyšovaly o míru meziroční inflace. Skutečnost, že dohází vlivem inflace k navyšování ceny zboží neznamená, že současně dochází v procentuálním vyjádření ke zvýšení marže. V některých případech tomu totiž může být právě naopak.
66. Soud tedy shledal žalobu z důvodů již v předchozích bodech tohoto rozsudku uvedených důvodnou, a proto žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s pro nezákonnost a podle § 76 odst. 1 písm. b) též pro vadu řízení. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.
67. Výrok II. o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 13 200 Kč. Tato částka se skládá z částky 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek za žalobu, dále z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobce, po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d), účast na jednání - § 11 odst. 1 písm. g)]; dále z částky 900 Kč za tři s tím související režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1, odst. 4 citované vyhlášky.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Připadne-li poslední den

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 31. ledna 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.