



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 6. 5. 2021, č. j. 17062/21/5200-10422-711919,

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 5. 2021, č. j. 17062/21/5200-10422-711919, 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 6. 5. 2021, č. j. 17062/21/5200-10422-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

711919, kterým byl na základě žalobcova odvolání změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 8. 2019, č. j. 2006347/19/2501-50524-507308, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 986 216 Kč a zároveň mu bylo stanoveno podle § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), penále ve výši 199 924 Kč.

2. Změna dodatečného platebního výměru provedená žalobou napadeným rozhodnutím spočívala ve snížení doměřené daně z příjmů na 536 886 Kč a snížení penále na 110 058 Kč.
3. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

4. V žalobě žalobce nejprve zrekapituloval důvody, které ho vedly k podání odvolání proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru 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 36 napadeného rozhodnutí uvedl, že jeho námitky byly relevantní. Z bodu 19 napadeného rozhodnutí podle žalobce vyplývá, že výše této marže se míjí s realitou, neboť se vymyká statistickému průměru, což je 27,2 %, která byla žalobcem, resp. správcem daně použita. Žalobce namítal, že výše marže 62,47 % je nereálná.
6. Žalobce byl přesvědčen, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami, uvedenými v odvolání a ve vyjádření ke sdělení žalovaného. Konkrétně se žalovaný nevypořádal s námitkou, že *„Při takto stanovených výdajích, je pak v rozporu zjištění správce daně, že neměl k dispozici prostředky, na základě nichž by mohl učinit závěr, že nakoupené zásoby (zboží) deklarované na ř. 102 přílohy 1 daňového přiznání byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (bod 1.1), jakož i tvrzení, že teprve porovnáním skutečného stavu zásob se stavem dle daňové evidence lze hodnotit daňovou evidenci jako celek, co se týká její průkaznosti a bez tohoto porovnání je daňová evidence pouhou neprokazatelnou evidencí čísel uvedených daňovým subjektem (bod 1.1). Rozpor spočívá v tom, že na řádce 102 daňový subjekt deklaroval výši výdajů 7.719.625 Kč tedy v rozdílu 122.846 Kč vyšším, přičemž tento rozdíl správce daně nezdůvodnil, nespecifikoval a tedy neumožnil daňovému subjektu se k němu vyjádřit.“* Žalobce považoval žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
7. Závěrem žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí a předmětný dodatečný platební výměr vycházejí z nesprávně zjištěného skutkového stavu, když použitá marže ve výši 62,47 % pro stanovení daňové povinnosti je nerealistická, neboť průměrná statistická marže činí 27,2 % v maloobchodu. Tuto statistickou marži žalovaný použil, ovšem bezdůvodně ji selektoval na zboží se sazbou 21 % DPH. Tato selekce je podle žalobce právně nemožná a skutkově nesmyslná a neopodstatněná. Došlo tím k vyššímu stanovení daně, což je zjevně nepřiměřené. Tato pomůcka nemůže právně obstát, neboť byl porušen § 98 daňového řádu, o stanovení daně podle pomůcek. Současně žalobce konstatoval, že výše této marže je od reality vzdálena a její použití se vymyká logické správní úvaze žalovaného. Žalobce namítal, že byl zkrácen na svých právech a daň mu byla stanovena v rozporu s daňovým řádem, tedy nesprávně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

8. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě předně zdůraznil, že v posuzovaném případě byly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. K tomu odkázal na body 22 až 53 napadeného rozhodnutí. Žalovaný podotkl, že žalobce není oprávněn podílet se na výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, a uvedl, že jelikož je konečné rozhodnutí o základu a výši daně stanovené za použití pomůcek již ze své podstaty výsledkem odhadu (jakkoliv maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti, přičemž nápravy může dosáhnout pouze u jednoznačných excesů správce daně, neboť „nedostatečně spolehlivě stanovená daň“ není synonymem pro stanovení daně způsobem, který daňovému subjektu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt tedy nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného (nevhodného či nedostatečně spolehlivého) výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9 Afs 230/2020-63, bod [36], či ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-48, bod [40]).
9. Žalovaný uvedl, že v posuzovaném případě byly při stanovování daňové povinnosti žalobce dodrženy všechny zákonné podmínky pro využití postupu pro stanovení daně podle pomůcek a současně byly všechny použité pomůcky svou povahou přiměřené, jak jednoznačně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisového materiálu. Žalovaný v rámci odvolacího řízení upravil výpočet daně podle pomůcek, čímž byla s ohledem na skutkový stav posuzovaného případu zajištěna rovněž dostatečná spolehlivost stanovené daně, jak žalovaný podrobně odůvodnil v bodech 36 až 52 napadeného rozhodnutí.
10. Ve vztahu k marži u ostatního zboží žalovaný uvedl, že důvody pro určení marže u ostatního zboží (vyjma tabákových výrobků a jízdenek) 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 42 a 43 napadeného rozhodnutí. Žalovaný podotkl, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu musí použití pomůcek vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno, co nejvíce blížila realitě. Co se týče marže u ostatního zboží se sazbou 15 % DPH (vyjma tabákových výrobků a jízdenek), správce daně vycházel z konkrétních informací týkajících se samotného žalobce, a to z informací vykázaných v EET ve snížené sazbě daně, které nebyly v daňovém řízení zpochybněny. Tyto informace mají povahu pomůcek vzešlých z vlastních poznatků správce daně získaných při správě daní ve smyslu § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu. Z tohoto zdroje vyplývají relevantní informace nejen o samotných tržbách, ale rovněž o výdajích (tedy přijatých zdanitelných plněních), z nichž lze dovodit výši žalobcem užívané marže u tohoto typu zboží, a to 62,47 %. K detailům samotného výpočtu žalovaný odkázal na stranu 20 zprávy o daňové kontrole. V případě ostatního zboží se sazbou 21 % DPH byla situace žalovaným v odvolacím řízení vyhodnocena diametrálně odlišně, když na rozdíl od zboží se sazbou 15 % DPH (vyjma tabákových výrobků a jízdenek), v případě zboží se základní 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. S ohledem na tuto skutečnost nebylo možné toto odůvodnění určení výše marže a tím ve výsledku stanovenou daň považovat za zjištěnou dostatečně spolehlivě. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

maloobchodu s potravinami, nápoji a tabákem dle údajů Českého statistického úřadu pro rok 2017, jež dosahovala výše 27,2 %.

11. Pro úplnost žalovaný konstatoval, 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.
12. Žalovaný dále uvedl, že žalobce nevedl evidenci zásob dle § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“). Daňový subjekt nepředložil ani jiné relevantní důkazní prostředky, které by uvedenou evidenci nahrazovaly. Žalobce rovněž ke konci zdaňovacího období nezjistil skutečný stav zásob a neprovedl porovnání mezi skutečným stavem a stavem dle daňové evidence, jak stanoví § 7b odst. 4 ZDP. Daňovou evidenci bylo nutno označit za neprůkaznou a nebylo ji tedy možné použít jako důkaz prokazující údaje uvedené v daňovém přiznání. S ohledem na tuto skutečnost správce daně počítal se stavem zásob na počátku a na konci zdaňovacího období ve výši nula. Žalovaný na tomto místě zdůrazňuje, že to byl právě žalobce, koho tížilo důkazní břemeno stran údajů, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Žalobcovo neplnění zákonných povinností mělo v posuzovaném případě za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Za této situace lze stěží označit postup správce daně za nepřípustný jen z toho důvodu, že žalobci nevyhovuje.
13. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že není povinen vypořádat se s každou jednotlivou odvolací námitkou, když zpravidla postačuje vypořádat alespoň základní odvolací námitky. Žalovaný byl přesvědčen, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je plně přezkoumatelné, když byly veškeré odvolací námitky (alespoň implicitně) vypořádány.

Ústní jednání soudu

14. Při jednání soudu právní zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
1. Pověřený pracovník žalovaného při ústním jednání odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na své vyjádření, které učinil při jednání soudu dne 31. 1. 2023, ve věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 16 Af 28/2021. Při zmíněném jednání pověřený pracovník uvedl, 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 prodávaného 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 prodávaného žalobcem se sazbou 21 % DPH, tj. průměrné marže ve výši 27,2 %. Pověřený pracovník Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

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. 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

2. 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 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě 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 přihlédnout 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.
3. 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.
4. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud v této souvislosti poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100).
5. Soud prostudoval žalobou napadeným rozhodnutím a shledal, že žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení a odvolací důvody žalobce, následně formuloval právní rámec, ze kterého v daném případě vycházel, včetně výkladu vybraných ustanovení relevantních právních předpisů a odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný podotkl, že v rámci odvolacího řízení byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení. Žalovaný poukázal na to, že při seznámení s vyhodnocením tvrzení žalobce uvedeným v podaném odvolání a jeho doplnění byl podrobně seznámen se zjištěními žalovaného.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Na stranách 4 až 8 napadeného rozhodnutí podrobně rozvedl z jakého důvodu má za to, že v projednávané věci byly splněny všechny tři podmínky pro doměření daňové povinnosti podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Žalovaný předně poukázal na to, že žalobce ani na výzvu k prokázání skutečností v rámci daňové kontroly nepředložil část daňové evidence dle § 7b odst. 1 písm. b) ZDP, tzn. skladovou evidence zásob (zboží), z níž by byl pohyb zásob (zboží) od okamžiku jeho pořízení do okamžiku jeho spotřeby (prodeje) jednoznačně prokázán. Za takového stavu považoval předloženou daňovou evidenci za neúplnou ve svém celku, protože žádným způsobem nezobrazovala přírůstky (nákup) a úbytky (prodej) zásob (zboží) a tedy ani stav zásob zboží v průběhu zdaňovacího období. Žalovaný zdůraznil, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepodal žádné vyjádření a nedoložil ani žádné další důkazní prostředky. Žalovaný upozornil na skutečnost, že podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, který poplatníkům vedoucím daňovou evidenci stanoví povinnost provést k poslednímu dni zdaňovacího období zjištění mj. skutečného stavu zásob, o tomto zjištění provést zápis, a o případné rozdíly upravit základ daně podle § 24 a 25 ZDP. Dále žalovaný konstatoval, že teprve porovnáním skutečného stavu zásob se stavem dle daňové evidence lze hodnotit daňovou evidenci jako celek, co se týká její průkaznosti. Bez tohoto porovnání je daňová evidence pouhou neprokazatelnou evidencí čísel uvedených daňovým subjektem. Jinými slovy, pokud není provedeno výše uvedené porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence, nelze daňovou evidenci osvědčit jako průkaznou ve svém celku.
7. Žalovaný s ohledem na uvedené uzavřel, že daňová evidence předložená daňovým subjektem je neprůkazná, a tudíž ji není možné použít jako důkaz prokazující údaje uvedené v daňovém přiznání. Žalovaný konstatoval, že tedy byla splněna první podmínka pro aplikaci § 98 odst. 1 daňového řádu, a to že daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností.
8. K otázce, zda skutečně nebylo v daném případě možné stanovit daň dokazováním žalovaný konstatoval, že skutečnosti týkající se příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tehdy, jestliže výše příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, resp. v záznamech o příjmech, které jsou vedeny v souladu s § 7b, resp. § 9 odst. 5 ZDP. Žalovaný zdůraznil, že pokud však výše uvedené evidence nejsou vedeny v souladu se zákonem, musel by daňový subjekt v rámci důkazního břemene uvést takové důkazy, které by v plném rozsahu tyto evidence nahradily a způsobem bezpochybným doložit veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. Žalobce však takové důkazy neuvedl. Ani správce daně neměl k dispozici takové důkazy, aby mohl najisto postavit, jakou výši zdanitelných příjmů ze samostatné činnosti daňový subjekt skutečně dosáhl a jaká byla výše výdajů.
9. S ohledem na shora uvedené žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním, a že i druhá podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byla splněna.
10. Dále žalovaný konstatoval, že při stanovení výše výdajů souvisejících s příjmy správce daně vycházel z nezpochybněných dokladů, které byly předloženy žalobcem při daňové kontrole, a byly současně uhrazeny. Každý jednotlivý výdaj správce daně posoudil, a to ve vztahu k podnikatelské činnosti daňového subjektu, tzn. zda svým charakterem nasvědčuje tomu, že byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikatelské činnosti, kterou žalobce uskutečňoval. Jedná se zejména o výdaje za nakoupené zboží, dále o výdaje Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

za vratné obaly, nájemné, energie, vodu a ostatní režijní výdaje. Dále vzal správce daně v potaz ověřené vratky zboží a paušální výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem. V případě výdajů žalovaný neseznal, že by mělo dojít ke změně oproti výpočtům učiněným správcem daně, tak jak jsou uvedeny v závěrečné zprávě o daňové kontrole.

11. Žalovaný dále uvedl, že neshledal, že by se správce daně dopustil procesního pochybení. Žalovaný se zcela ztotožnil se závěrem správce daně stran stanovení daně podle pomůcek, a upravil pouze výpočet daně podle pomůcek, čímž byla dle žalovaného, s ohledem na skutkový stav zajištěna dostatečná spolehlivost stanovené daně.
12. Z výše shrnutého obsahu žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu vyplývá, že z jeho odůvodnění je patrný dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí do patřičného skutkového a právního kontextu. Je z něho dle soudu zřejmý vztah mezi zjištěními daňových orgánů a úvahami ohledně možnosti stanovit daňovou povinnost podle pomůcek a právními závěry na straně druhé. Z žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu je i patrné, proč žalovaný nepovažoval za důvodnou argumentaci žalobce ve vztahu k průkaznosti daňové evidence, a že měl správce daně k dispozici prostředky na jejichž základě mohl učinit závěr, že nakoupené zboží žalobce vynaložil na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. V daném případě žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí předložil ucelený právní názor. V takové situaci dle soudu nemůže způsobit nepřezkoumatelnost, že se žalovaný nezabýval detailně každou dílčí námitkou či každou dílčí úvahou žalobce uvnitř jednotlivých odvolacích bodů. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a námitku nepřezkoumatelnosti vyhodnotil jako nedůvodnou.
13. Dále soud uvádí, že napadeným rozhodnutím žalovaný stanovil žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 věta 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).
14. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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).

15. 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 dovodovat 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 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).“
16. 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 k dani z příjmů fyzických osob za kontrolované zdaňovací období roku 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 prokazané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno – neprokázal, že příjmy a výdaje deklarované v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017, jakož i dílčí základ daně podle § 7 odst. 3 ZDP a základ daně dle § 5 ZDP, jsou správné, pravdivé a průkazné.
17. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

18. 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 tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
19. 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).
20. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení,

zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).

21. 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.
22. 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 osob a DPH.
23. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně mimo jiné pochybnosti o oprávněnosti o daňové uznatelnosti jím deklarovaných výdajů za nákup zboží ve smyslu § 24 ZDP a o výši příjmů dle § 7 ZDP, resp. o tom, že žalobcem deklarované výdaje za nakoupené zboží na ř. 102 přílohy č. 1 k daňovému přiznání za kontrolované zdaňovací období, byly vynaloženy k dosažení a udržení zdanitelných příjmů, a že příjmy deklarované na ř. 101 přílohy č. 1 k daňovému přiznání za kontrolované zdaňovací období jsou vykázána správně, pravdivě a průkazně.
24. 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, soupis měsíčních tržeb za měsíce březen a prosinec 2017, 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 ve smyslu § 7b odst. 1 písm. b) ZDP a žalobce ani nereflektoval § 7b odst. 4 ZDP, když ke konci zdaňovacího období nezjistil skutečný stav zásob a neprovedl porovnání mezi skutečným stavem a stavem dle daňové evidence. Za takového stavu nemohla žalobcem předložená daňová evidence být úplná a tudíž průkazná, protože žádným způsobem nezobrazuje nákup a prodej zboží, a tedy ani stav zásob zboží v průběhu zdaňovacího řízení.
25. Správce daně dále poukázal na nesrovnalosti zjištěné z evidence vedené pro účely DPH. Správce daně uvedl, že podstatnou část výdajů, tvoří podle této evidence tabákové výrobky. Správce daně uvedl, že u těchto výrobků je pro konečného spotřebitele stanovena 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 jízenek 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prodejnách či v maloobchodu v nespecializovaných prodejnách v roce 2017 pohybovala okolo 27,2 %. Správce daně zdůraznil, že výdaje deklarované žalobcem v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období neodpovídají výši vykázaných příjmů.

26. 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 příjmy a výdaje deklarované na daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, jakož i dílčí základy daně ve smyslu § 7 odst. 3 a § 5 zákona o DPH jsou správné, pravdivé a průkazné.
27. Žalobce na tuto výzvu nijak nereagoval, nevyjádřil se k ní a ani nedoložil žádné důkazní prostředky.
28. 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 (7 873 954 Kč), kterou žalobce deklaroval jako příjem v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob 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 tedy nižší, než jeho cena pořizovací. Podle správce daně ovšem uvedené neodpovídá ani záměru každého podnikatele dosahovat z podnikatelské činnosti zisk, ani tržbám odeslaným do EET v návaznosti na předložené doklady.
29. 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 příjmy a výdaje žalobce deklaroval na daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kontrolované zdaňovací období 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 výslovně souhlasil (k tomu srov. protokol o seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění ze dne 15. 8. 2019).
30. 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 příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 deklarovaných příjmech a výdajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017. To znamená, že bylo povinností žalobce prokázat, že konkrétní žalobcem nakoupené zboží, resp. výdaje za nakoupené zboží byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zdanitelných příjmů (§ 24 ZDP), a jaké konkrétní příjmy žalobce jeho prodejem dosáhl, resp. že příjmy deklarované na daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017 byly vykázány ve správné výši (§ 7 ZDP). To ovšem žalobce neprokázal.

31. Žalobcem předložené doklady prokazující příjmy, resp. jeho tržby byly zcela nedostatečné, jednalo se o soupisy měsíčních tržeb, na nichž byla uvedena toliko hodnota celkem bez dalších podrobností (měsíc leden a únor 2017) nebo o stručný soupis měsíční tržby, na němž jsou uvedeny tržby za druhy prodaného zboží (např. alkohol, drogerie, potraviny, noviny, atd.) opět bez bližší konkretizace prodaného zboží.
32. Co se týče nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, žalobce sice v průběhu daňové kontroly předkládal doklady, na jejichž základě uplatnil v daňovém přiznání výdaje související s příjmy ve výši 7 719 625 Kč, avšak žalobce ani na základě výzvy k odstranění pochybností správci daně nedoložil evidenci majetku (zásob zboží), tj. část daňové evidence ve smyslu § 7b odst. 1 písm. b) ZDP, za kontrolované zdaňovací období, z níž by byl patrný pohyb nakoupeného zboží od okamžiku jeho pořízení do okamžiku jeho spotřeby (prodeje). Žalobce nepředložil správci daně ani jiný relevantní důkazní prostředek uvedenou evidenci nahrazující.
33. Soud na tomto místě podotýká, že povinnost vést evidenci zásob dle § 7b odst. 1 písm. b) ZDP je jednou ze zákonných povinností daňového subjektu (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4 Afs 122/2017-16). Daňový subjekt je povinen vést evidenci zásob průběžně [§ 7 odst. 1 písm. b) ZDP], přičemž zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků by měl provést k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 ZDP).
34. Pouze na základě věrohodně a průkazně vedené evidence zásob lze prokázat, konkrétní vazbu uplatněných výdajů k dosaženým příjmům, resp. že konkrétním daňovým subjektem vynaložený náklad, byl skutečně vynaložen, za konkrétní poskytnuté plnění (zboží), a zároveň také k prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Stejně tak lze na základě řádně vedené evidence zásob ověřit, zda daňovým subjektem evidované příjmy odpovídají skutečným příjmům za prodané zboží. Je věcí daňového subjektu, jakou formu evidence zásob zvolí, musí jít ovšem o formu průkaznou.
35. Tuto povinnost žalobce nesplnil, neboť z předložené daňové evidence nebylo možno seznat, zda-li předmětné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. jaké nakoupené zboží žalobce prodal, jaké bylo vyřazeno a zlikvidováno. Takovou evidenci není možné považovat za průkaznou a plnící zákonný účel. Pokud daňová evidence 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).
36. Soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že má ve shodě s daňovými orgány za to, že intenzita pochybností ohledně nesrovnalostí v daňové evidenci a jejího obsahu je taková, že celková nevěrohodnost evidence zatemnila obraz a hospodaření daňového subjektu. Žalobcem předložená daňová evidence je neúplná, jelikož nezobrazuje stav zboží v průběhu zdaňovacího období a nejsou z ní seznatelné přírůstky a úbytky zboží.
37. Žalobce nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost, a to zásadním způsobem, protože neprokázal údaje, které deklaroval v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kontrolované 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. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

38. Dále se soud věnoval námitkám žalobce, kterými zpochybňoval toliko pomůcku, kterou správce daně zvolil pro určení marže za prodané zboží - ostatní zboží (tj. vyjma 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 výdajů souvisejících s příjmy podle § 7 ZDP, obchodní přírážky na tabákové výrobky, marže u jízdenek MHD, marže u ostatního zboží se sazbou 21 % DPH) žalobce v žalobě žádné námitky neuplatnil, a proto se jimi soud blíže nezabýval.
39. 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 provázených 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].
40. 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.
41. Žalobce především poukazoval na to, že daňová povinnost mu nemohla být stanovena dostatečně spolehlivě, když žalovaný při výpočtu příjmů dle § 7 ZDP za prodané ostatní zboží v sazbě 15 % 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 prodeji ostatního zboží ve snížené sazbě DPH ve výši 62,47 %.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

42. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně v projednávané věci stanovil žalobci daňovou povinnost ve smyslu § 98 daňového řádu dle pomůcek tak, že na základě dokladů, které byly předloženy daňovým subjektem v rámci daňové kontroly, resp. z charakteru plnění na uvedených dokladech, které byly zároveň uhrazeny, a které nebyly správcem daně zpochybněny (především se jednalo doklady vztahující se k výdajům za nakoupené zboží, za vratné lahve, nájemné, energie a ostatní režijní výdaje, za dopravu), stanovil výdaje související s příjmy dle § 7 ZDP ve výši 7 842 471 Kč, z toho za nákup zboží v 15 % a 21 % sazbě DPH stanovil výdaje součtem výdajů v základu daně ve výši 7 509 189 Kč, za nákup vratných obalů stanovil výdaj ve výši 127 208 Kč, režii ve výši 158 074 Kč a paušální výdaj na dopravu ve výši 7 824 471 Kč.
43. Následně správce daně stanovil obchodní přírážky a marže za žalobcem prodávané zboží a zvýšením základu daně o obchodní přírážku a marži stanovil příjmy žalobce bez DPH za prodané zboží ve snížené a základní sazbě DPH.
44. Poté správce daně stanovil dílčí základ daně ve smyslu § 7 ZDP a stanovil slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč a daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13 404 Kč.
45. 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 příjmů za prodané zboží v sazbě 15 % i 21 % DPH.
46. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí k námitkám žalobce přezkoumal postup správce daně při stanovení marže u žalobcem prodaného zboží v sazbě 15 % a 21 % DPH (vyjma tabákových výrobků) a dospěl k závěru, že zatímco při výpočtu tržeb za prodej zboží v sazbě 15 % DPH správce daně správně vycházel z tržeb vykázaných v EET ve snížené sazbě, tj. z marže ve výši 62,47 %, neboť z EET jsou zjevné také výdaje a díky tomu bylo možné stanovit daň co možná nejbližší realitě, u prodaného ostatního 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 pro výpočet tržeb za prodej tohoto zboží 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 % DPH, která odpovídá údaji získanému z Českého statistického úřadu o průměrné marži u obchodníků v maloobchodu v roce 2017.
47. Daňové orgány tedy při stanovení daňové povinnosti, tj. daně z příjmů fyzických osob, použily při výpočtu příjmů žalobce za prodané zboží ve snížené sazbě jako pomůcku, výši marže při prodeji ostatního zboží v sazbě 15 % DPH, při jejímž stanovení vycházely z údajů získaných z EET pro tuto sníženou sazbu, tj. z tržby odeslané žalobcem do EET se sazbou 15 % DPH.
48. 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 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
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

49. 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, resp. následně pro výpočet příjmů žalobce za prodané zboží ve snížené sazbě, neboť nemohou vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Konstrukce daně pomůcky, kterou správce daně zvolil při stanovení daně z příjmů fyzických osob, nemůže být v daném případě považována za spolehlivou pro stanovení této daně, neboť dostatečně přesně nereflektuje realitu daňového subjektu.
50. 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.
51. 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.).

Soud proto uzavírá, že pokud daňové orgány při stanovení základu daně z příjmů, resp. tedy daně z příjmů fyzických osob použily pro výpočet příjmů žalobce za prodej zboží ve snížené sazbě jako pomůcku výši marže, zjištěnou z údajů odeslaných žalobcem do EET, daňové orgány 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.

52. 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.

53. Nadto soud podotýká, že pokud se jedná o 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, soud odkazuje na závěry, ke kterým dospěl v rozsudku ze dne 31. 1. 2023, č. j. 16 Af 28/2021-62, který se týkal přezkumu rozhodnutí žalovaného, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2017 (daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2017 byla zahájena společně s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osoby za zdaňovací období roku 2017 dne 11. 7. 2018 – viz bod 36 tohoto rozsudku; při stanovení daně z příjmů fyzických osob daňové orgány vycházely mimo jiné i ze skutečností zjištěných při této souběžně vedené daňové kontrole DPH). V uvedeném rozsudku krajský soud konstatoval, že s ohledem na vyjádření pověřeného pracovníka žalovaného při ústním jednání (na které pověřený pracovník žalovaného odkazoval i v nyní projednávané věci) je shora zmíněné konstatování žalovaného „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 použitá 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.“ Soud na výše uvedené závěry odkazuje, nadále na nich setrvává a nevidí žádný důvod, proč by se od nich měl jakkoli odchýlit i v nyní projednávané věci.
54. Soud tedy shledal žalobu z důvodů již v předchozích bodech tohoto rozsudku uvedených důvodnou, a proto žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a 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.
55. 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 – §

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 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.