



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: **A. H.**, narozen X,
bytem X,
zastoupen Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2022, č. j. 33258/22/5300-21442-809464,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2022, č. j. 33258/22/5300-21442-809464, 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 ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2022, č. j. 33258/22/5300-21442-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

809464, jímž bylo změněno 21 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 6. 2021, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty a podle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu stanoveno penále, přičemž DPH i penále byly stanoveny za jednotlivá zdaňovací období 21 měsíců (leden až prosinec 2017, únor, březen, duben, červen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2018). Změna 21 dodatečných platebních výměrů provedená napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že žalovaný ve všech 21 případech korigoval (snížil) výši doměřené daně a souvisejícího penále tím, že na sortiment jízdních kol a ostatního zboží prodávaného v trafikách aplikoval průměrné marže v národním hospodářství zjištěné Českým statistickým úřadem (dále obvykle jen „ČSÚ“). V důsledku provedené změny 21 dodatečných platebních výměrů došlo v souhrnu všech 21 případů ke snížení celkové částky doměřené daně z původních 1 110 493 Kč na částku 1 019 272 Kč a celková částka penále byla snížena z původních 222 091 Kč na částku 203 846 Kč.

2. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

3. V úvodu žaloby nastínil žalobce situaci, že mu byla daňová povinnost k DPH stanovena v prvostupňovém i napadeném rozhodnutí podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobce upozornil, že již v odvolání namítal, že stanovení daně podle pomůcek bylo neoprávněné, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním, a že daň nebyla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, neboť zvolené pomůcky nebyly přiměřené.
4. Žalobce ve vztahu k neoprávněnému stanovení daně podle pomůcek konstatoval, že žalovaný hned zkraje napadeného rozhodnutí uvádí, že důvodem pro stanovení daně podle pomůcek bylo, že *„v důsledku nevedení zákonných evidencí (zejm. skladové evidence) a neprůkaznosti tržeb byla zmařena možnost stanovení daně dokazováním.“* Citované tvrzení o nevedení zákonných evidencí však dle žalobce neodpovídá skutečnosti, a to ze dvou důvodů.
5. **Prvním důvodem** je skutečnost, že žalobce předložil správci daně několik sestav dokládajících pohyb a stav zásob zboží nakoupeného žalobcem, přičemž se jednalo o výstupní sestavy ze skladové agendy vedené žalobcem v informačním software Money S3. Správce daně však opomněl tyto sestavy zahrnout do hodnocení důkazů ve výsledku kontrolního zjištění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole ze dne 27. 5. 2021, č. j. 1475315/21/2501-60561-508283, (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), na což žalobce poukázal v doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2021. Žalovaný ovšem s hodnocením předmětných sestav poprvé seznámil žalobce až v bodě 27 žalobou napadeného rozhodnutí, čímž zkrátil právo žalobce vyjádřit se k prováděným důkazům zaručené v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný dle názoru žalobce nepostupoval ústavně konformním způsobem a daňové řízení zatížil vadou způsobující nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce totiž v daňovém řízení neměl žádnou příležitost pokusit se polemizovat s hodnocením jím předložené skladové evidence provedeným v napadeném rozhodnutí, kde žalovaný tuto evidenci označil za *„změť údajů, ze kterých absolutně nelze vysledovat pohyb zboží.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Žalovaný sice dle žalobce tvrdil v bodě 72 napadeného rozhodnutí, že se správce daně zabýval všemi důkazními prostředky, což však není pravda. Ve zprávě o daňové kontrole na straně 26 se správce daně věnoval hodnocení *evidence pro účely DPH*, která však má definici v § 100 zákona o DPH, přičemž není zřejmé, že by se správce daně zabýval právě zmíněnými sestavami dokládajícími pohyb a stav zásob zboží nakoupeného žalobcem. *Evidenci pro účely DPH* nelze ztotožňovat, jak to činí žalovaný, se zápisem o stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů ve smyslu § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
7. Dle žalobce neobstojí ani tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že hodnocení sestav předložených žalobcem lze nalézt na straně 47 a následujících zprávy o daňové kontrole. Zmiňovaná část zprávy o daňové kontrole totiž dle žalobce vůbec nerozlišuje mezi tím, zda se hodnocení důkazních prostředků a vyvozování právních závěrů správcem daně týká daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů či k DPH. Dle žalobce ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že ukládání obou těchto daní podléhá odlišným principům a dokazování vedené ohledně nich sleduje zcela odlišné cíle, k čemuž žalobce odkázal na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142. Jelikož popis výsledku kontrolního zjištění obsažený ve zprávě o daňové kontrole v jeho podstatné části (strana 47 a násl.) nerozlišuje mezi tím, zda se tento popis týká daně z příjmů či DPH, tak dle žalobce zpráva o daňové kontrole není spolehlivým odůvodněním prvostupňových rozhodnutí, a tento nedostatek ve svém důsledku způsobuje i nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.
8. **Druhým důvodem**, proč považuje žalobce tvrzení žalovaného o nevedení zákonných evidencí za přinejmenším nepřesné a zavádějící, je skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezmiňuje žádnou zákonnou evidenci, jejíž nevedení žalobcem se stalo důvodem pro použití pomůcek.
9. Žalobce dále namítal, že tvrzení žalovaného o *neprůkaznosti tržeb* je nesrozumitelné a nedoložené. Žádný daňový ani účetní předpis pojem *neprůkaznost tržeb* nezná. Pokud má žalovaný pod neprůkazností tržeb na mysli to, že nevedení skladové evidence bez dalšího způsobuje nemožnost ověřit výši uskutečněných zdanitelných plnění přiznaných ke zdanění, a tím vylučuje možnost stanovit daňovou povinnost dokazováním, potom je ovšem podle žalobce tato úvaha nepodložená, a proto chybná. Tomuto názoru žalobce dává zapravdu i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, dle kterého nevedení skladové evidence není postačujícím důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.
10. Ani případné nevedení skladové evidence žalobcem proto správce daně a žalovaného nezbavovalo povinnosti předejít obsah příčinné souvislosti mezi nevedením skladové evidence na straně jedné a nemožností stanovit daňovou povinnost dokazováním na straně druhé, ve smyslu § 98 odst. 1 věty první daňového řádu, což ovšem dle žalobce správce daně ani žalovaný neučinili. Výše popsanou argumentaci ohledně příčinné souvislosti uplatnil žalobce v doplnění odvolání ze dne 1. 7. 2021 (zejména v bodě 5 uvedeného doplnění), žalovaný se však s jeho argumentací nevypořádal, neboť se v odůvodnění napadeného rozhodnutí věnoval převážně popisu pochybení žalobce majícího spočívat v nevedení skladové evidence, ovšem žádné úvahy prokazující existenci zmiňované příčinné souvislosti neuvedl a takové úvahy nejsou ani ve zprávě o daňové kontrole. Napadené rozhodnutí proto trpí i nedostatkem důvodů.

11. V další části žaloby se žalobce věnoval námitkám ohledně nepřiměřenosti zvolených pomůcek a s tím souvisejícího nedostatečně spolehlivého stanovení daně.
12. Žalobce upozornil, že žalovaný v bodě 2 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce s konstrukcí pomůcek de facto souhlasí i nesouhlasí zároveň. Takové tvrzení je dle žalobce fabulací, jelikož z doplnění odvolání ze dne 19. 7. a 22. 8. 2021, jakož i z podání žalobce ze dne 6. 6. 2022 jednoznačně plyne, že žalobce s obsahem zvolených pomůcek nesouhlasil. Ze skutečnosti, že se žalobce neodvolal proti některým dodatečným platebním výměrům, nelze vyvozovat žádné závěry ohledně stanovení daně dodatečnými platebními výměry, proti kterým se žalobce odvolal.
13. Dle žalobce žalovaný sice napadeným rozhodnutím změnil daňovou povinnost uloženou prvostupňovými rozhodnutími ve prospěch žalobce, jelikož zkorigoval pomůcku použitou správcem daně, tzn. výši obchodní marže u žalobcem prodáváného sortimentu. Na druhou stranu se v napadeném rozhodnutí nikde neuvádí, kterým odvolacím námitkám dal žalovaný zapravdu a které námitky a z jakých důvodů vzal za neoprávněné. Dále dle žalobce v napadeném rozhodnutí chybí přezkoumatelný výpočet či algoritmus, aby bylo možné ověřit výši daňové povinnosti stanovenou napadeným rozhodnutím. Uvedený nedostatek způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
14. Žalobce upozornil, že v bodě 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že *„správcem daně aplikované mechanismy výpočtu marže nebyly v souladu s požadavkem na logičnost výpočtu, odvolací orgán tak provedl korekci marže u určitého sortimentu...“* Žalovaný však nevysvětlil, v čem spatřuje onu nelogičnost. Skutečnost, že žalovaný snížil daňovou povinnost žalobce, nezabývá žalovaného povinnosti vyčíslit daňovou povinnost přezkoumatelným způsobem.
15. Dle žalobce se způsobu výpočtu daňové povinnosti věnoval žalovaný v bodě 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že *„hodnota výše uskutečněných plnění byla spočtena tak, že porízené zboží bylo rozděleno do kategorií...“* Dle žalobce však žalovaný ponechal rozdělení zboží do kategorií stejné jako správce daně, aniž by se vypořádal s odvolací námitkou, že správce daně chyboval při vymezení obsahové náplně sortimentní položky *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*, a to zejména tím, že do této položky zahrnul veškeré tabákové výrobky kromě cigaret, tzn. zejména balený tabák. Dle žalobce tak balený tabák v daném případě tvoří naprostou většinu náplně položky *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*, přičemž pro uvedenou položku je několikanásobně vyšší obchodní marže než pro sortimentní položku *tabákové výrobky*. Pochybení správce daně mělo zcela zásadní vliv na výši daňové povinnosti, a to v neprospěch žalobce. Žalovaný ovšem tuto argumentaci žalobce nereflektoval, čímž způsobil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
16. Dle žalobce judikatura Nejvyššího správního soudu akcentuje zásadu jednotnosti daňového nalézacího řízení, čímž posvětčuje postup, kterým žalovaný zkorigoval daňovou povinnost stanovenou žalobci prvostupňovými rozhodnutími. Nicméně dle žalobce zásadu jednotnosti nelze aplikovat způsobem, v jehož důsledku by byl žalobce zkrácen o jednu instanci, k čemuž právě v daném případě došlo, neboť místo toho, aby se žalovaný vypořádal s argumentací uplatněnou žalobcem v odvolání, tak žalovaný pouze nepodstatným způsobem zkorigoval daňovou povinnost žalobce, přičemž však některé stěžejní odvolací námitky ponechal bez povšimnutí. Dle žalobce se povinnosti vypořádat všechny odvolací námitky nelze zprostit poukazy na judikaturu akcentující omezené právo

daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek tak, jak se o to žalovaný snaží v bodech 44 a 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

17. **Žalobce se následně věnoval stanovení DPH na výstupu z prodeje jízdních kol a příslušenství**, přičemž dle žalobce použil správce daně jako pomůcku statistické údaje o výši obchodní marže v roce 2012 upravené o míru inflace v následujících letech. Již v odvolání žalobce namítal pochybení správce daně při volbě dané pomůcky s tím, že správce daně použil statistické údaje, přestože měl k dispozici všechny potřebné údaje o nákupu a prodeji zboží přímo žalobcem, a mohl tak dojít k základu daně stejným způsobem, jakým to učinil v případě ostatního sortimentu. Stejně tak již v odvolání žalobce namítal, že použité statistické údaje z roku 2012 jsou příliš staré. V odvolání žalobce ještě namítal, že statistický údaj o výši obchodní marže dosahované v rámci činnosti CZ-NACE 47.64 – *Maloobchod se sportovním vybavením ve specializovaných prodejnách* několikrát převyšuje výši obchodní marže skutečně dosahovanou žalobcem. Dle žalobce v důsledku popsaných pochybení při volbě zmiňované pomůcky není zvolená pomůcka přiměřená a daňová povinnost nebyla s její pomocí správcem daně stanovena spolehlivě. Žalovaným zvolené hodnoty obchodní marže ve výši 33,4 % pro rok 2017 a 34,1 % pro rok 2018 skutečně dle žalobce odpovídají statistickým údajům, které lze dohledat na stránkách ČSÚ. Nicméně zatímco výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole se opíral o tisíce výpočtů zachycených v celkem 18 tabulkách o rozsahu stovek stran, které byly připojeny ke zprávě o daňové kontrole jako její přílohy, tak součástí napadeného rozhodnutí žádné podobné výpočty nejsou a v odůvodnění napadeného rozhodnutí chybí i jakýkoli odkaz na konkrétní důkazy ve správním spise, které by dokládaly propočet daňové povinnosti provedený žalovaným, pročez je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
18. K výše uvedené absenci výpočtů žalobce podotkl, že ve výpočtech DPH na výstupu provedených správcem daně našel žalobce chyby, které v doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2021 i doložil. Je tudíž možné, že chyb ve výpočtech se mohl dopustit i žalovaný.
19. **Žalobce se následně věnoval stanovení DPH na výstupu z prodeje ostatního sortimentu**, kam žalobce řadil sortimentní položky *tabákové výrobky, tabákové náplně Heets, jízdenky, tiskoviny, dobíjecí karty a ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*. Žalobce nesouhlasil s výpočtem základu daně v napadeném rozhodnutí u sortimentní položky *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*, neboť žalovaným zvolenou pomůcku považuje žalobce za nepřiměřenou, pročez nebyla DPH stanovena v případě této sortimentní položky spolehlivě. Správce daně jako pomůcku použil statistické údaje o výši obchodní marže v roce 2012 upravené o míru inflace v následujících letech. V odvolání žalobce namítal, že správce daně chyboval tím, že do sortimentní položky *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)* zahrnul veškeré tabákové výrobky kromě cigaret a tabákových náplní Heets, tzn. zejména balený tabák. Dále žalobce v odvolání namítal, že správce daně použil statistické údaje, přestože měl k dispozici všechny potřebné údaje o nákupu a prodeji zboží přímo žalobcem, a mohl tak dojít k základu daně stejným způsobem, jakým to učinil v případě ostatního sortimentu. Dle žalobce v důsledku popsaných pochybení při volbě zmiňované pomůcky není zvolená pomůcka přiměřená a daňová povinnost nebyla s její pomocí správcem daně stanovena spolehlivě.
20. Z hlediska dopadu výše zmiňovaných pochybení na výslednou daňovou povinnost je dle žalobce zásadní pochybení žalovaného spočívající v tom, že při výpočtu DPH na výstupu z prodeje řezaného tabáku a doutníků žalovaný použil hodnoty obchodní marže ve výši 24,2 % pro rok 2017 a 23,6 % pro rok 2018, přestože skutečná žalobcem dosahovaná výše Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

obchodní marže u tohoto sortimentu dosahuje necelých 11 %, což lze snadno zjistit z faktur přijatých žalobcem. Konkurenceschopnost žalobce se přitom zakládá právě na prodeji necigaretových tabákových výrobků, na jejichž prodej se žalobce specializuje, a podíl tržeb z prodeje tohoto sortimentu na celkových tržbách dosahovaných žalobcem v trafikách představuje cca 50 %. Popsaný problém vznikl dle žalobce tím způsobem, jak to již popsal v předchozí části žaloby, tedy že správce daně nesprávně zařadil do sortimentní položky *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)* veškeré tabákové výrobky kromě cigaret a tabákových náplní Heets, tzn. zejména balený tabák, přičemž pro uvedenou položku (*ostatní sortiment*) je několikanásobně vyšší obchodní marže než pro sortimentní položku *tabákové výrobky*, kde byla výše obchodní marže dle statistických údajů ČSÚ 6,22 % pro rok 2017 a 6,42 % pro rok 2018. Chybný výpočet DPH na výstupu z prodeje daného sortimentu způsobený zařazením výrobků do nesprávné sortimentní položky nelze dle žalobce považovat za kvalifikovaný odhad daňové povinnosti žalobce, neboť ani použití pomůcek nezabavuje daňové orgány povinnosti usilovat při stanovení daně o co možná nejvyšší přesnost.

21. Žalobce provedl ilustrativní výpočet, dle kterého v důsledku výše popsané chyby byla výsledná daňová povinnost vyčíslená v napadeném rozhodnutí o cca 154 000 Kč vyšší, než by správně měla být.
22. Dále žalobce upozornil, že sice žalovaný zkorigoval výši obchodních marží a uvedl, že výpočty provedené správcem daně i žalovaným dosahují vysoké míry přesnosti, avšak podle žalobce je takový závěr nepodložený a míjející se s popsanou argumentací žalobce.
23. Stejně jako je tomu v případě sortimentní položky *jízdní kola a příslušenství*, dle žalobce i v tomto případě ostatního sortimentu prodávaného v trafikách žalovaným zvolené hodnoty obchodní marže ve výši 24,2 % pro rok 2017 a 23,6 % pro rok 2018 skutečně odpovídají statistickým údajům, které lze dohledat na stránkách ČSÚ. Nicméně zatímco výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole se opíral o tisíce výpočtů zachycených v celkem 18 tabulkách o rozsahu stovek stran, které byly připojeny ke zprávě o daňové kontrole jako její přílohy, tak součástí napadeného rozhodnutí žádné podobné výpočty nejsou a v odůvodnění napadeného rozhodnutí chybí i jakýkoli odkaz na konkrétní důkazy ve správním spise, které by dokládaly propočet daňové povinnosti provedený žalovaným, protože je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
24. K výše uvedené absenci výpočtů stejně jako v případě sortimentní položky *jízdní kola a příslušenství* žalobce podotkl, že ve výpočtech DPH na výstupu provedených správcem daně našel žalobce chyby, které v doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2021 i doložil. Je tudíž možné, že chyb ve výpočtech se mohl dopustit i žalovaný. Žalobce uvedl dva konkrétní případy pochybení.
25. V prvním případě správce daně a potažmo i žalovaný duplicitně stanovili DPH na výstupu ze zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem v podobě prodeje cigaret zakoupených žalobcem od dodavatele FOLLYX, spol. s r. o., dle dvou specifikovaných daňových dokladů, které žalobce přiložil k žalobě. V obou daňových dokladech se jedná o prvních pěti sortimentních položek uvedených na dokladu, a to jednak při použití obchodní marže ve výši 6,22 % a napodruhé i při použití obchodní marže ve výši 24,2 %.
26. Ve druhém případě pochybili správce daně a potažmo i žalovaný při stanovení DPH na výstupu ze zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem v podobě prodeje cigaret od dodavatelů FOLLYX, spol. s r. o., a FINOSA s. r. o., dle čtyř specifikovaných daňových

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dokladů, které žalobce přiložil k žalobě, chybně zařadili cigarety mezi sortimentní položku *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*.

27. Žalobce poukázal na § 98 odst. 2 daňového řádu, ze kterého plyne, že při stanovení daně podle pomůcek by měl správce daně přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. V posuzované věci dle žalobce správce daně konstatoval, že žádné okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, nebyly zjištěny, přičemž žalovaný tento postup aproboval. Žalobce upozornil, že při posuzování existence případných výhod plynoucích pro žalobce se správce daně i žalovaný zcela opomenuli zaobírat jedinečnými okolnostmi spojenými s podnikáním žalobce, přestože komentářová literatura k citovanému ustanovení provádění takového zkoumání výslovně předpokládá. Žalobce odkázal na publikaci autorů Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žižková, *Daňový řád, komentář*, nakladatelství Wolters Kluwer, Praha 2011.
28. Za jedinečnou okolnost v dané věci žalobce považuje především skutečnost, že s jízdními koly a příslušenstvím začal žalobce obchodovat až v průběhu kalendářního roku 2016, přičemž nákup zásob zboží žalobce financoval pouze z vlastních zdrojů. V takovém případě je naprosto obvyklé, a tedy dle očekávání, že v několika počátečních „náběhových“ letech obchodník nakupuje hlavně „na sklad“, tzn. že se snaží postupně navyšovat skladové zásoby zboží a vybavovat prodejnu. V tomto období proto nelze předpokládat, že obchodník prodá veškeré zboží, které nakoupil, z čehož pro něj plyne výhoda pro případné stanovení DPH na výstupu podle pomůcek. Dle žalobce žalovaný o zmiňovaných okolnostech dobře věděl, avšak nastíněnými úvahami se vůbec nezabýval. V letech 2016 až 2018 u žalobce skutečně došlo k navyšování skladových zásob, přičemž jako důkaz přiložil žalobce k žalobě 6 faktur vystavených korporací CYKLOMAX, spol. s r. o., za dodávku jízdních kol značky Rock Machine, na jejichž prodej se žalobce zaměřuje, přičemž příjmy z prodeje jízdních kol značky Rock Machine představují rozhodnou část tržeb prodejny jízdních kol. Tři faktury z listopadu a prosince 2017 se vztahují k předobjednávkám jízdních kol na rok 2018, a tři faktury z listopadu a prosince 2018 se vztahují k předobjednávkám jízdních kol na rok 2019, z čehož dle žalobce plyne, že zboží z faktur nebylo prodáno v roce, kdy byly faktury vystaveny. Tři faktury z roku 2017 jsou na celkovou částku 354 973,78 Kč a tři faktury z roku 2018 jsou na celkovou částku 723 944,64 Kč, z čehož dle žalobce plyne, že meziročně docházelo k nárůstu neprodaných zásob jízdních kol, avšak správce daně i žalovaný vycházeli ve svých výpočtech z toho, že žalobce všechno nakoupené zboží prodal.
29. Dle žalobce, i kdyby prodal v roce 2018 všechna jízdní kola, která si předobjednal v roce 2017, zůstává předobjednávka jízdních kol učiněná koncem roku 2018 na rok 2019 (tři faktury z listopadu a prosince 2018), kdy není pochyb, že tato jízdní kola neprodal žalobce v roce 2018. Ačkoli uvedené skutečnosti dle názoru žalobce musely být známy správci daně i žalovanému, tak částku 723 944,64 Kč (tři faktury z listopadu a prosince 2018) zahrnuli spolu s marží 31,4 % (tedy celkem částka 1 055 312,74 Kč) do základu daně, tzn. že žalobci doměřili DPH na výstupu ve výši 221 616 Kč z prodeje zboží, které však v roce 2018 nebylo prodáno. Tím žalovaný porušil § 98 odst. 2 daňového řádu, a navíc se dopustil dvojího zdanění jednoho plnění, neboť žalobce prodej jízdních kol objednaných v závěru roku 2018 řádně priznal ke zdanění DPH v roce 2019.
30. Žalobce konstatoval, že při ukládání DPH nelze aplikovat § 7b zákona o daních z příjmů, jímž je upravena daňová evidence. Proto případné nedodržení uvedeného ustanovení nemůže mít žádné důsledky pro daňovou povinnost žalobce k DPH podle pomůcek.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

31. Dle žalobce žádné ustanovení zákona o DPH ani Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 28. 11. 2006 (dále jen „směrnice o DPH“) nestanoví povinnost k vedení skladové evidence ve smyslu českých účetních předpisů při ukládání DPH. Případné nevedení této evidence je proto dle žalobce z hlediska ukládání DPH irelevantní a nelze z něj vyvozovat závěr o nutnosti stanovení DPH podle pomůcek. Žalobce upozornil na § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, dle kterého je plátce povinen vést v evidenci pro účely DPH přehled obchodního majetku, přičemž dle § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH se obchodním majetkem rozumí majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností. Dle žalobce z uvedené právní úpravy vyplývá pouze to, že žalobce byl povinen evidovat zásoby zboží. Konkrétní podobu této evidence citovaná právní úprava nestanoví. Proto nelze z uvedené právní úpravy dovozovat, že evidence zboží musí být vedena průběžně takovým způsobem, aby z ní byl patrný stav zásob zboží k libovolnému dni, a že musí být tato evidence podložena inventarizací, a že pokud tomu tak není, je evidence neprůkazná a nelze daňovou povinnost k DPH stanovit dokazováním.
32. Žalobce proto považuje za nepatřičné odkazy správce daně na § 7b zákona o daních z příjmů, jakož i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se týká požadavků kladených na skladovou evidenci pro účely daně z příjmů. Z napadeného rozhodnutí se žalobci zdá, že žalovaný si byl nepatřičnosti uvedených odkazů vědom, a proto je v napadeném rozhodnutí nepoužil, nicméně přesto potvrdil závěry správce daně o neprůkaznosti skladové evidence.
33. Dle žalobce není bez významu, že správce daně ani žalovaný nezjistili žádné indicie ohledně zatajení tržeb žalobcem. Samotná skutečnost, že žalobce nepředložil skladovou evidenci v podobě odpovídající představám žalovaného takovouto indicií nepředstavuje.
34. Z judikatury Soudního dvora EU dle žalobce vyplývá, že naplnění požadavku na zabránění případnému zatajení tržeb, a tedy daňovému úniku, je jediným možným interpretačním vodítkem pro aplikaci § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, k čemuž žalobce odkázal na rozsudek ze dne 5. 10. 2016, ve věci C-576/15, Maja Marinova ET, a tam citovanou judikaturu. Dle žalobce byl žalovaný povinen objasnit, jakým způsobem nedostatky jím předložené evidence umožňují žalobci zatajení tržeb, což však žalovaný neučinil, protože je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

35. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že v něm podal vyčerpávajícím způsobem zdůvodnění k jednotlivým odvolacím námitkám, a to jak po stránce skutkové, tak i právní.
36. Žalovaný poznamenal, že žalobce v podané žalobě namísto konstruktivní argumentace pouze bez dalšího rozporuje závěry správce daně, resp. žalovaného, aniž by bylo zřejmé, k jakému výsledku žalobce v daňovém (potažmo soudním) řízení vlastně směřuje. Na vině je přitom dle žalovaného sám žalobce, který předložil pouze příjmové pokladní doklady vystavené souhrnně jako tržby za určitý měsíc (např. „tržba prosinec Masaryčka“ s datem 31. 12. 2017, tržby jsou rozepsány dle jednotlivých sazeb daně, k tomu viz předložený příjmový pokladní doklad č. POK3300020). Předmětné příjmové pokladní doklady však samy o sobě nelze ověřit, jejich správnost bylo třeba podložit jinými evidencemi či prvotními prodejními doklady (zda skutečně bylo prodáno to které zboží v té které sazbě a základu daně), k čemuž byl žalobce správcem daně opakovaně vyzýván. Logickým

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důsledkem pasivního přístupu žalobce pak byl přechod správce daně na stanovení daně dle pomůcek.

37. Dle žalovaného není pravdou, že by byl žalobce seznámen s hodnocením předmětných sestav až v bodě 27 napadeného rozhodnutí. Již v rámci daňové kontroly správce daně přijal konzistentní závěr o tom, že žalobcem předložené sestavy nejsou průkazné. Žalovaný v bodě 27 napadeného rozhodnutí na tyto závěry již pouze navázal včetně precizace důvodů, na základě kterých je třeba hodnotit žalobcem předložené evidence jako neprůkazné. V uvedené situaci, kdy byly relevantním způsobem zpochybněny žalobcem předložené sestavy, žalobce žádné jiné důkazy, kterými by průkazně prokázal rozsah tržeb, nepředložil. Žalobce tak žádnými jinými „náhradními“ důkazy rozsah tržeb neprokázal, proto byla aktivace pomůcek namístě.
38. K žalobní námitce, že žalovaný na rozdíl od správce daně neprovedl v napadeném rozhodnutí tak rozsáhlé výpočty jako správce daně, žalovaný poukázal na zásadu jednotnosti daňového řízení a konstatoval, že v napadeném rozhodnutí vycházel z výpočtu provedeného správcem daně, jak vyplývá i např. z bodu 62 napadeného rozhodnutí. Žalovaný tak správcem daně provedené výpočty pouze do jisté míry zkorigoval tak, jak je přezkoumatelným způsobem zachyceno v napadeném rozhodnutí.
39. Ve vztahu k prodeji jízdních kol a příslušenství žalovaný s odkazem na bod 77 napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobce své důkazní břemeno stran zcela nepřiměřené marže neunesl, neboť zůstal toliko u pouhého tvrzení a namísto předložení důkazních prostředků lícitoval o výši marže, ale konkrétně vůbec neuvedl, jakou marži měl, ačkoli tvrdil, že ta průměrná dle ČSÚ výrazně převyšuje onu reálnou marži, kterou dosahoval.
40. Dle žalovaného ve vztahu k prodeji ostatního sortimentu sice žalobce (na rozdíl od sortimentu jízdních kol) konkrétně uvedl, jakou marži prodejem tohoto sortimentu dosahoval, žádnými doklady však tato svá tvrzení nedoložil, ač mu k tomu byl poskytnut náležitý procesní prostor. Žalovaný proto v rozhodnutí o odvolání setrval na využití průměrných hodnot zjištěných ČSÚ, neboť neměl indicie o tom, že by se marže na tento sortiment v trafikách žalobce výrazně odlišovala od průměru. Zároveň žalovaný trvá na tom, že celková daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž žalobce se nemůže domáhat stanovení daně (marže) tak, jak by mu to vyhovovalo, a musí akceptovat pomůcku, pokud ta hrubě nezkrusuje výslednou daň v neprospěch žalobce, k čemuž nemohlo dojít, neboť matematicky se jedná ani ne o 10 % podíl na tržbách žalobce.
41. K námitce žalobce, že nelze aplikovat § 7b zákona o daních z příjmů, žalovaný uvedl, že tato je nepřipadná. Žalovaný v bodě 28 napadeného rozhodnutí jasně konstatoval, že žalobce byl mj. vyzván k předložení souvisejících záznamů o provedené inventarizaci (tj. porovnání skutečného stavu zásob se stavem zachyceným v daňové evidenci), které je povinen zajišťovat a provádět v souladu s § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, a evidenci prodejních cen uplatňovaných při prodeji zboží ve smyslu § 11 odst. 1 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“). Ve vztahu k DPH pak byl žalobce vyzván k předložení přehledů obchodního majetku (zásob) dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. Je tak zřejmé, co správce daně požadoval ve vztahu k té které dani dle odpovídajícího právního předpisu po žalobci předložit. Výše uvedené plyne ze skutečnosti, že u žalobce byla vedena společná daňová kontrola pro DPH i pro daň z příjmů fyzických osob (jedná se o nikoli ojedinelou praxi správce daně v duchu zásady hospodárnosti). Odkazy žalovaného v napadeném rozhodnutí na zákon o daních z příjmů představují toliko sdělení zákonných povinností, které žalobce dle tohoto předpisu měl, ale

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nesplnil. Neznamená to však, že by správce daně stanovil žalobci DPH dle pomůcek z důvodu nesplnění povinností dle zákona o daních z příjmů, jak podsouvá žalobce.

Replika žalobce

42. V replice ze dne 19. 1. 2023 žalobce upozornil, že začal podnikat v oboru maloobchodního prodeje tabákových výrobků již v roce 1998. Bohužel výnosnost tohoto oboru podnikání dlouhodobě klesala, a proto v letech 2002 až 2016 žalobce postupně nejprve otevřel a poté byl nucen uzavřít v Ústí nad Labem celkem 5 provozoven. V roce 2016 se žalobce podnikáním v tomto oboru již nedokázal uživit, a proto otevřel maloobchodní prodejnu jízdních kol a příslušenství, umístěnou v nemovitosti vlastněné žalobcem.
43. Podle žalobce závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí, podle něhož předmětné sestavy „jsou zcela nepoužitelné, neboť obsahují změť údajů, ze kterých absolutně nelze vysledovat pohyb zboží“, dokládá pouze to, že žalovaný se v sestavách nevyznal, nelze jej však považovat za výsledek racionální myšlenkové činnosti, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota zákonnosti, hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí a hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Podle žalobce je proto citovaný závěr žalovaného svévolný.
44. Podle žalobce je naprosto evidentní rapidní úbytek počtu malých prodejen s tabákovým zbožím v Ústí nad Labem za dobu podnikání žalobce. Úbytek počtu prodejen v Ústí nad Labem je nepopíratelný fakt, který svědčí proti závěru o spolehlivém stanovení daňové povinnosti žalobce. Dle napadeného rozhodnutí žalobce ošidil stát na DPH o cca 50 000 Kč měsíčně. Vedle toho podle správce daně měl žalobce ošidit stát o dalších 50 000 Kč měsíčně na dani z příjmů (toho času je tento doměrek přezkoumáván žalovaným v odvolacím řízení), tzn. že celkem měl žalobce ošidit stát na daních o cca 100 000 Kč měsíčně. Z uvedeného vyplývá, že spolu s tím, co žalobce přiznal ke zdanění, by příjmy z provozu prodejen s tabákovým zbožím (v předmětném období žalobce provozoval dvě takové prodejny) stačily žalobci na slušné živobytí. Tento závěr ovšem odporuje skutečnosti, neboť ve skutečnosti žalobce musel otevřít prodejnu s jízdnímu koly, aby se vůbec nějak uživil (v opačném případě by k tomu neměl důvod), přičemž obě prodejny s tabákovým zbožím žalobce dodnes udržuje v chodu jen kvůli zachování pracovních míst dvou prodavaček (jedna je v předdůchodovém věku a druhá má onkologicky nemocného manžela). Podle žalobce výše uvedené dokládá, že přestože použití statistických údajů zveřejněných ČSÚ coby pomůcky může navozovat dojem exaktního stanovení daňové povinnosti žalobce, ve skutečnosti je výše daňového doměrku vyčíslená žalovaným zcela nesmyslná, a navíc pro žalobce i ekonomicky likvidační. K uvedenému žalobce pouze podotýká, že zcela podstatného pochybení se žalovaný podle žalobce dopustil právě při výpočtu DPH na výstupu z prodeje řezaného tabáku a doutníků (viz bod 50 žaloby).
45. Ohledně provozování prodejny jízdních kol žalobce uvedl, že prodejnu otevřel v dubnu 2016 bez jakékoliv zkušenosti v tomto oboru. Žalobce tudíž prodejnu otevřel cca v polovině prodejní sezóny (hlavní sezóna trvá od začátku března do konce června), a proto plnohodnotně podnikat v daném oboru žalobce začal až v roce 2017, kdy mohl poprvé nakoupit nové modely jízdních kol na základě předobjednávky. V předmětných zdaňovacích obdobích žalobce pořizoval vybavení prodejny a postupně navyšoval skladové zásoby zboží, přičemž se nevyhnul ani špatným nákupům zboží, které pak musel prodávat se značnou slevou. Zcela logicky proto v předmětných zdaňovacích obdobích žalobce nemohl zdaleka dosahovat takových podnikatelských výsledků jako zavedený obchodník. Žalovaný ovšem ke zmiňovaným okolnostem konkrétního skutkového stavu při stanovení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňové povinnosti žalobce nepřihlédl, přestože mu to ukládá za povinnost judikatura Nejvyššího správního soudu.

46. Žalovaný k žalobní námitce, že při ukládání DPH nelze aplikovat § 7b zákona o daních z příjmů, uvedl ve vyjádření, že tato žalobní námitka je nepřípadná. K tomuto žalobce uvádí, že v žalobě přestřel podle svého názoru racionální a ucelenou argumentaci podporující závěr, že při ukládání DPH nelze vůbec použít zákon o daních z příjmů. S touto argumentací se žalovaný ve vyjádření nevypořádal. Žalobce proto nerozumí tomu, co pod zmiňovanou nepřípadností této žalobní námítky žalovaný vlastně myslí.
47. Tvzení žalovaného, že důvodem stanovení daňové povinnosti žalobce podle pomůcek je nepředložení přehledů obchodního majetku (zásob) dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH (a tedy nikoliv skladové evidence), je pro žalobce úplnou novinkou odporující obsahu správnímu spisu, a proto je nepodložené. Přitom z hlediska jejího významu žalobce považuje tuto žalobní námitku za naprosto zásadní.

Posouzení věci soudem

48. Soud rozhodl ve věci bez jednání v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jelikož zrušil napadené rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, jak bude podrobněji specifikováno níže. Pro úplnost soud uvádí, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím bez jednání, zatímco žalobce trval na konání jednání. Nesouhlas žalobce s rozhodnutím bez jednání však byl za popsané situace irelevantní.
49. 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 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.
50. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
51. Ze žaloby je zřejmé, že žalobce rozdělil svou argumentaci do dvou základních okruhů. V prvním okruhu žalobce vznášel námitky, že stanovení daně podle pomůcek bylo neoprávněné, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním. Předmětem druhého okruhu žalobních námitek byla nepřiměřenost zvolených pomůcek a s tím související nedostatečně spolehlivé stanovení daně. V obou okruzích námitky směřovaly do nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a nesprávného právního posouzení. Vzhledem k tomu, že soud ve vztahu k prvnímu okruhu námitek, které zpochybňovaly přechod na pomůcky, neshledal žádnou z námitek důvodnou, zatímco ve druhém okruhu námitek (přiměřenost pomůcek) shledal soud důvodnými námitky nepřezkoumatelnosti, považoval soud za účelné, aby nejdříve samostatně řešil všechny námitky týkající se prvního okruhu a posléze až námitky vztahující se ke druhému okruhu. Takový postup přispěje ke zdárnému průběhu dalšího řízení po zrušení napadeného rozhodnutí, a proto soud považuje za vhodné, aby se

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neomezil v projednávané věci na zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti týkající se pouze části rozhodnutí, nýbrž aby zároveň posoudil i další námitky žalobce vztahující se k přechodu na pomůcky, když v tomto směru soud nepřezkoumatelnost rozhodnutí neshledal.

52. V první žalobní námitce žalobce uvedl, že předložil správci daně několik sestav dokládajících pohyb a stav zásob zboží nakoupeného žalobcem, přičemž správce daně tyto sestavy nezahrnul do hodnocení důkazů ve zprávě o daňové kontrole, pročež je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Těmito sestavami se zabýval až žalovaný v napadeném rozhodnutí, čímž byl žalobce zkrácen na svém právu vyjádřit se k provedeným důkazům, neboť nemohl polemizovat s hodnocením jím předložené skladové evidence v napadeném rozhodnutí. Soud shledal, že žalobce již v odvolání namítal, že dne 31. 10. 2019 zaslal do datové schránky správce daně dvě datové zprávy opatřené přílohami, které správce daně nevyhodnotil. Na tuto odvolací námitku reagoval žalovaný v bodě 72 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: *„K této námitce odvolací orgán upřesňuje, že dne 31. 10. 2019 byla dle spisového materiálu přijata celkem tři podání (bod [27]). Odvolací orgán souhlasí s odvolatelem, že prvostupňový správce daně na předmětná čísla jednací ve Zprávě (o daňové kontrole, pozn. soudu) explicitně neodkazuje, není však pravdou, že by tato podání opomněl – ve skutečnosti se všemi důkazními prostředky předloženými odvolatelem zabýval, viz str. 25 až 27 Zprávy + str. 47 a následující, kde prvostupňový správce daně reagoval na vyjádření odvolatele k výsledku kontrolního zjištění. Ve skutečnosti tak vzal prvostupňový správce daně předložené důkazní prostředky (vč. těch ze dne 31. 10. 2019) do úvahy, což plyne i z bodů [27], [29] a [30].“*
53. Soud ověřil ve správním spise, že situace ohledně podání žalobce dne 31. 10. 2019 byla taková, jak to uvedl žalovaný v citaci výše. Dne 31. 10. 2019 došla správci daně prostřednictvím datové schránky tři podání od účetní žalobce Soni Špičkové, která byla zmocněna k zastupování žalobce v daňovém řízení. V těchto třech podáních bylo několik desítek příloh, které představovaly části předkládaných dokumentů. Jedná se o dokumenty *Celkový obrat jednotlivých skladů s výpisem dokladů* a dále *Stav zásob 31. 12. 2017*. Ze správního spisu plyne, že obdobné dokumenty za rok 2018 zaslala účetní žalobce rovněž prostřednictvím datové schránky. S ohledem na nedostatečnost a neprůkaznost zaslaných dokumentů zaslal správce daně žalobci výzvu datovanou dne 13. 11. 2019, ve které se mimo jiné uvádí: *„Předložte zejména přehledy obchodního majetku (zásob), které jste povinen vést dle ustanovení § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, a to v návaznosti na ustanovení § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to s uvedením odkazu na doklad prokazující jejich nákup a jejich prodej, a dále skutečné stavy zásob zjištěné k poslednímu dni zdaňovacího období (kalendářního roku)“*. Ve výzvě byl žalobce poučen o možnosti přechodu na stanovení daně podle pomůcek, nebude-li žalobcem splněna při dokazování některá ze zákonných povinností. Správce daně na straně 25 zprávy o daňové kontrole uvedl, že *„na opakované žádosti správce daně na předložení skladové evidence zásob, zápisů o zjištění skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacích období a záznamů o provedené inventarizaci, které nebyly mezi předloženými důkazními prostředky, reagoval zástupce daňového subjektu zasláním dvou sestav, týkajících se prodejen kol za roky 2017 a 2018, v nichž je zachycen buď příjem zboží (popř. materiálu), nebo jejich výdej, avšak nejedná se o skladovou evidenci zásob (přehled obchodního majetku), z níž by byl seznatelný pohyb veškerých zásob od jejich pořízení po jejich vyskladnění, s vazbou na související příjmy a výdaje. Ke skladové evidenci zásob za provozovny trafik zástupce daňového subjektu sdělil, že mu je daňový subjekt nedodal.“* Neprůkazností předložených dokladů se zabýval správce daně na straně 52 zprávy o daňové kontrole.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

54. K námitce žalobce, že uvedená pasáž zprávy o daňové kontrole nerozlišuje, zda se vyvozování daňové povinnosti žalobce týká daně z příjmů nebo DPH, soud uvádí ve shodě s žalovaným, že je běžnou praxí, že se při daňové kontrole kontroluje zároveň více druhů daní. Se žalobcem soud souhlasí, že ukládání obou daní (daň z příjmů a DPH) podléhá odlišným principům a dokazování, což však dle názoru soudu neznamena, že by bylo vyloučeno některou argumentaci společnou pro obě daně uvést souhrnně.
55. S ohledem na výše popsané skutečnosti nemohl soud přisvědčit žalobci, že by se správce daně nezabýval sestavami předloženými žalobcem. Ze správního spisu naopak jednoznačně plyne, že správce daně opakovaně vyzýval žalobce k předložení dalších dokumentů z důvodu nedostatečnosti a neprůkaznosti již předložených dokladů. K žalobní námitce, že žalovaný označil v napadeném rozhodnutí evidenci žalobce za „*změť údajů, ze kterých absolutně nelze vysledovat pohyb zboží*“, soud uvádí, že stejný názor na doklady předložené žalobcem měl i správce daně, když opakovaně požadoval doložení dalších dokladů, přičemž o neprůkaznosti předložených sestav i dalších dokumentů se zmiňuje správce daně nejen ve zprávě o daňové kontrole, nýbrž i předtím ve výše zmiňované výzvě ze dne 13. 11. 2019 a dále i v dokumentu ze dne 23. 2. 2021 s názvem *Dosavadní výsledek kontrolního zjištění*, ve kterém shrnul dosavadní dokazování a odůvodnil přechod na stanovení daně podle pomůcek. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil, přičemž polemizoval se závěry správce daně. Za popsané situace je zcela zřejmé, že žalobce byl již v průběhu daňové kontroly průběžně informován o neprůkaznosti jím předložených dokladů, o čemž se zmiňuje i správce daně ve zprávě o daňové kontrole. V projednávané věci došlo k doměření daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, a proto se v souladu s § 147 odst. 3 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole za součást odůvodnění dodatečných platebních výměrů, o čemž byl žalobce poučen v jednotlivých dodatečných platebních výměrech. Soud proto nesouhlasí se žalobcem, že by se teprve z napadeného rozhodnutí žalobce dozvěděl o tom, že jím předložená evidence je neprůkazná. Stejně tak nelze souhlasit, že by bylo zkráceno právo žalobce vyjádřit se k provedeným důkazům zakotvené v článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Jednalo se totiž o důkazy předložené samotným žalobcem, ke kterým se mohl žalobce kdykoli vyjádřit, přičemž s neprůkazností důkazů byl žalobce seznámen již v prvostupňovém řízení, k čemuž nakonec sdělil, že další důkazy již nemá. Při uvedeném postupu nebyla práva žalobce jakkoli dotčena.
56. Žalobce namítal, že závěr žalovaného v bodě 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že předmětné sestavy „*jsou zcela nepoužitelné, neboť obsahují změť údajů, ze kterých absolutně nelze vysledovat pohyb zboží*“, dokládá pouze to, že žalovaný se v sestavách nevyznal, nelze jej však považovat za výsledek racionální myšlenkové činnosti. K tomu soud uvádí, že žalovaný se v bodě 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí neomezil jen na citované odůvodnění, nýbrž velmi podrobně popsal nedostatky předložených sestav, kvůli kterým dospěl k závěru o nepoužitelnosti sestav pro stanovení daně. Nedostatky demonstroval na sestavách týkajících se jízdních kol značky Rock Machine. Žalovaný uvedl, že „*číslo dokladu na sestavách ve formátu 0000xxx (první sloupec zleva) nelze jednoznačně přiřadit k dokladům přijatým od dodavatelů, nelze ho přiřadit ani k dokladům vydaným (prodejním), jelikož ty nebyly předloženy, tj. s předloženou evidencí nelze spárovat přijaté ani vydané doklady.*“ Dále žalovaný konstatoval, že ani nebylo možné přiřadit přijatá kola dle namátkově vybraných faktur k předložené sestavě. Uvedené skutečnosti dle názoru soudu svědčí o tom, že se žalovaný v předložených sestavách dobře orientoval. Nelze proto

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prisvědčit žalobci, že by se žalovaný v předmětných sestavách nevyznal. Závěr žalovaného o neprůkaznosti předmětných sestav byl řádně odůvodněn, a soud proto nepovažuje námitku za důvodnou.

57. Žalobce dále namítal nesrozumitelnost tvrzení žalovaného o neprůkaznosti tržeb s tím, že žádný daňový ani účetní předpis pojem *neprůkaznost tržeb* nezná. Soud konstatuje, že pojem neprůkaznost tržeb je užit žalovaným pouze na jediném místě napadeného rozhodnutí, a to v bodě 1 odůvodnění, kde žalovaný rekapituloval předchozí prvostupňové řízení, přičemž uvedl: „*Daň byla odvolateli stanovena dle ust. § 98 daňového řádu, tj. tzv. dle pomůcek, jelikož v důsledku nevedení zákonných evidencí (zejm. skladové evidence) a neprůkaznosti tržeb byla zmařena možnost stanovení daně dokazováním.*“ Co je myšleno onou neprůkazností, vysvětlil žalovaný v bodě 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „*Zjednodušeně řečeno nemohl prvostupňový správce daně zjistit (ověřit) výši tržeb, tj. skutečněných plnění, jelikož odvolatel nepředložil prodejní doklady a předložené evidence jsou neprůkazné.*“ V bodě 25 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že žalobcem předložené příjmové pokladní doklady jsou vystaveny souhrnně jako tržby za určitý měsíc, nikoli doklady o jednotlivých nákupech. Soud proto považuje za zcela srozumitelný pojem neprůkaznost tržeb užitý žalovaným, kdy tímto pojmem žalovaný vyjádřil, že k prokázání výše tržby nestačí dodat souhrnný příjmový doklad, kde je uvedena pouze částka za celý měsíc, nýbrž je třeba dodat jednotlivé prodejní doklady.
58. K žalobní námitce nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že nebyla v napadeném rozhodnutí (ani ve zprávě o daňové kontrole) předestřena příčinná souvislost mezi nevedením skladové evidence na straně jedné a nemožností stanovit daňovou povinnost dokazováním na straně druhé, přičemž žalobce poukazoval na judikaturu, dle které případné nevedení skladové evidence nezpůsobuje bez dalšího nutnost přechodu na stanovení daně podle pomůcek, soud uvádí, že k obsahově stejné odvolací námitce se vyjádřil žalovaný v bodě 69 napadeného rozhodnutí, kdy uvedl, že „*v obecné rovině lze s odvolatelem souhlasit. Odvolací orgán si je vědom bodu 20 rozsudku NSS č. j. 10 AfS 185/2020-43 ze dne 9. 12. 2020 (citace: Je totiž představitelné, že rozsah výdajů i tržeb prokáže jinými důkazy než skladovou evidencí.), odvolatel však už neříká, proč v jeho konkrétním případě nebyla aktivace pomůcek namístě, respektive žádné jiné důkazy, kterými by odvolatel průkazně prokázal rozsah tržeb, nebyly předloženy. Odvolatel tak žádnými jinými „náhradními“ důkazy rozsah tržeb neprokázal, proto byla aktivace pomůcek namístě.*“ Soud konstatuje, že žalovaný jednoznačně vysvětlil, proč bylo nutné přejít na stanovení daně podle pomůcek. Z citovaného odůvodnění je zřejmé, že samotné nevedení skladové evidence nebylo důvodem k přechodu na pomůcky, nýbrž důvodem bylo, že žalobce jinými důkazy neprokázal rozsah výdajů a tržeb. Soud proto námitku nepřezkoumatelnosti, pokud jde o zdůvodnění toho, proč bylo namístě stanovit daň podle pomůcek, nepovažuje za důvodnou.
59. Ve vztahu k přechodu na stanovení daně dle pomůcek žalobce po věcné stránce namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezmiňuje žádnou zákonnou evidenci, jejíž nevedení žalobcem se stalo důvodem pro použití pomůcek, a že žalovaný neprokázal nemožnost stanovení daňové povinnosti žalobce dokazováním.
60. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

61. 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).
62. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ten je však obsahově zcela shodný s § 98 daňového řádu, a proto je předmětná judikatura plně aplikovatelná 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).
63. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. 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) Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

64. 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.
65. 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).
66. S výše uvedenými závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního 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 daňových přiznáních (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). Soud nepřisvědčil žalobci, že by žalovaný a správce daně neuvedli ve svých rozhodnutích žádnou zákonnou evidenci, jejíž nevedení žalobcem způsobilo přechod na stanovení daně podle pomůcek. Již správce daně na straně 25 zprávy o daňové kontrole uvedl, že předložené důkazní prostředky vyhodnotil a zjistil, že daňovým subjektem předložená daňová evidence neobsahuje údaje o majetku (zásoby zboží) ve smyslu ustanovení § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dále správce daně konstatoval, že daňový subjekt nepředložil ani přehled obchodního majetku (zásob) dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH a že předložená daňová evidence neobsahuje zápisy dle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů (zjištění skutečného stavu zásob a porovnání mezi skutečným stavem a stavem dle daňové evidence). Jak soud ověřil ze správního spisu, k předložení uvedených evidencí byl žalobce opakovaně vyzýván (viz například výše citovaná výzva správce daně ze dne 13. 11. 2019). Žalovaný v bodě 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůvodnil

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neprůkaznost předložených evidencí vztahujících se k prodejně jízdnic kol, přičemž s uvedeným posouzením (zčásti reprodukováným výše) se soud ztotožňuje. V bodě 30 napadeného rozhodnutí žalovaný správně poukázal na skutečnost, že ohledně trafik nepředložil žalobce žádnou evidenci, a dále žalovaný uvedl, že správce daně nemohl zjistit (ověřit) výši tržeb, tj. uskutečněných plnění, jelikož žalobce nepředložil prodejní doklady a předložené evidence jsou neprůkazné, proto musel přejít na pomůcky, aby stanovil výši uskutečněných plnění. Žalovaný v témže bodě 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„absence či neprůkaznost evidencí za jednotlivé provozovny byla ve zde řešené věci objektivně vzato závažná, nebylo možné stanovit daň (DPH na výstupu) dokazováním.“* Soud souhlasí s citovaným názorem žalovaného a dodává, že vzhledem k tomu, že výše příjmů (i nákladů) tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [srov. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu].

67. Soud souhlasí se žalobcem, že samotné nevedení skladové evidence, resp. nedodržení § 7b zákona o daních z příjmů samo o sobě nemusí být důvodem pro přechod na pomůcky, nicméně soud dodává, že žalobce v rámci daňové kontroly nepředložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, čímž porušil svou zákonnou povinnost, pročez nebylo možné stanovit daň dokazováním, a správce daně tak oprávněně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Soud považuje za dostatečně prokazané, že nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, a že tudíž bylo oprávněně přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek.
68. V replice k žalobě konstatoval žalobce, že je pro něj novinkou tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě, že důvodem stanovení daňové povinnosti žalobce podle pomůcek je nepředložení *„přehledů obchodního majetku (zásob) dle ust. § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH (a tedy nikoliv skladové evidence)“*, a že takové tvrzení odporuje obsahu správnímu spisu, a proto je nepodložené. Soud uvádí, že tvrzení žalovaného ve vyjádření směřovalo k rozlišení daňových povinností dle zákona o DPH a zákona o daních z příjmů, kdy žalovaný vysvětloval, že nesplnění povinností dle zákona o daních z příjmů žalobcem nebylo důvodem pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Je zřejmé, že ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí žalovaného byly popsány evidence, které měl a mohl žalobce předložit, což se nestalo, resp. předložená evidence byla neprůkazná. Zároveň z napadeného rozhodnutí jasně plyne, že žalobce měl možnost předložit jakékoli další důkazy k prokázání svých tvrzení a výše své daňové povinnosti.
69. Následně se soud věnoval žalobním námitkám vztahujícím se k nepřiměřenosti použitých pomůcek pro stanovení daně. Na tomto místě soud připomíná, že stanovení daně podle pomůcek představuje určitý limit i pro odvolací řízení a následný přezkum ve správním soudnictví. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *„směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“* Soud proto konstatuje, že zkoumání zákonnosti dodatečného platebního výměru, jímž byla stanovena daň podle pomůcek, se v rámci odvolacího řízení omezuje na zjištění, zda byly naplněny podmínky, za nichž lze vydat rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, a na přiměřenost použitých pomůcek. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že limity odvolacího řízení podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí i pro následný soudní přezkum (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, nebo ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52). V naposledy uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dále shrnul, že *„daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 ... [blíže 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 ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43]. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156].

70. Soud se ztotožňuje s citovanou judikaturou, kterou zohlednil při posuzování žalobních námitek, přičemž se při posuzování přiměřenosti pomůcek nejdříve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
71. K obecně formulované žalobní námitce, že se v napadeném rozhodnutí nikde neuvádí, kterým odvolacím námitkám dal žalovaný zapravdu a které námitky a z jakých důvodů vzal za neoprávněné, soud uvádí, že vypořádání jednotlivých odvolacích námitek se žalovaný věnoval na stranách 24 až 27 napadeného rozhodnutí, kde se vyjadřoval k jednotlivým konkrétně specifikovaným odvolacím námitkám. Kromě toho se k odvolacím námitkám vyjadřoval i v dalším textu odůvodnění napadeného rozhodnutí v souvislosti s konkrétní problematikou, která byla řešena. Soud proto uvedené obecné žalobní námitce nepřisvědčil.
72. Nepřezkoumatelnost spatřoval žalobce dále v tom, že v napadeném rozhodnutí není uveden výpočet či algoritmus (ve vztahu k prodeji zboží v trafikách i v prodejně jízdních kol), aby bylo možné ověřit výši daňové povinnosti stanovené napadeným rozhodnutím, když je zřejmé, že žalovaný snížil daňovou povinnost žalobce oproti prvostupňovým rozhodnutím. Soud přisvědčuje žalobci v tom směru, že výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole se opíral o tisíce výpočtů zachycených v celkem 18 tabulkách, které byly připojeny ke zprávě o daňové kontrole jako její přílohy, tedy byly součástí prvostupňového rozhodnutí. Naproti tomu součástí napadeného rozhodnutí žádné podobné výpočty nejsou. Soud však nemohl přisvědčit žalobci, že by v napadeném rozhodnutí chyběl odkaz na konkrétní důkazy ve správním spise. V bodě 5 odůvodnění

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

napadeného rozhodnutí se uvádí, že „*odvolací orgán uložil prvostupňovému správci daně řízení doplnit (viz uložení doplnění ze dne 8. 2. 2022, č. j. 5283/22/5300-21442-809464), respektive zkorigoval výši marže u jízdních kol a ostatního sortimentu (viz str. 41 až 42 Zprávy) dle průměrných hodnot vypočtených ČSÚ pro ten který rok. V důsledku tak byla odvolateli snížena celková částka doměřené daně z původních 1 110 493 Kč na 1 019 272 Kč, celková částka penále byla snížena z původních 222 091 Kč na 203 846 Kč. S tímto (korekce ve výpočtech marže ve prospěch odvolatele + odůvodnění) byl odvolatel seznámen Seznámením č. j. 17151/22/5300-21442-809464 ze dne 10. 5. 2022.*“ Soud ověřil ve správním spise, že situace byla taková, jak je popsáno v citaci. V citaci zmiňovaném Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 10. 5. 2022, které obsahuje zároveň výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, jsou uvedeny podrobné důvody, proč a jakým způsobem došlo ke korekci výpočtu správce daně. Zároveň jsou uvedeny výsledné daňové povinnosti ve všech případech 21 dodatečných platebních výměrů. Dále bylo k seznámení přiloženo několik tabulek ohledně výpočtů daňové povinnosti v souvislosti se zmíněnou korekcí. Dle názoru soudu je tudíž zřejmé, že žalobce byl v předstihu seznámen s korekcí marží provedenou žalovaným a novým výpočtem, přičemž se k tomu mohl vyjádřit. V napadeném rozhodnutí je jednoznačný odkaz na konkrétní dokumenty ze správního spisu, a proto soud neshledal námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou.

73. K žalobní námitce, že žalovaný nevysvětlil nelogičnost výpočtů správce daně, kterou zmiňoval v bodě 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí, soud uvádí, že k oné nelogičnosti výpočtů se žalovaný vyjádřil v bodě 65 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že „*odvolací orgán akceptoval polemiku odvolatele se způsobem výpočtu založeným na hodnotách z roku 2012 zvyšovaným o inflaci. Tuto nelogičnost odvolací orgán napravil v odvolacím řízení – výši marže stanovil dle ČSÚ.*“ Z napadeného rozhodnutí je tedy zjevné, že nelogičnost výpočtu správce daně spatřoval žalovaný v tom, že správce daně vycházel ze starých statistických údajů z roku 2012 při zohlednění inflace, což žalovaný napravil tím, že vycházel z aktuálních statistických údajů. Soud proto neshledal námitku důvodnou.
74. Nepřezkoumatelnost spatřoval žalobce dále v tom, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou, že správce daně chyboval při vymezení obsahové náplně sortimentní položky *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*, a to zejména tím, že do této položky zahrnul veškeré tabákové výrobky kromě cigaret, tzn. zejména balený tabák, který tak tvoří naprostou většinu náplně položky *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*, přičemž pro uvedenou položku je několikanásobně vyšší obchodní marže než pro sortimentní položku *tabákové výrobky*. Soud shledal, že v bodech 20 a 26 doplnění odvolání ze dne 19. 7. 2021 žalobce namítal výše popsané skutečnosti s tím, že dle jeho názoru by bylo vhodnější pro ostatní sortiment v trafice (kromě cigaret) použít obchodní marži odpovídající položce CZ-NACE 47.26 – *Maloobchod s tabákovými výrobky*. Na výrazně nižší obchodní marži u tabákových výrobků upozorňoval žalobce i v bodě 11 doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2021.
75. K uvedené odvolací námitce se žalovaný vyjádřil v bodě 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že „*odvolatelem navrženou výši marže na tržbách za zboží v maloobchodě s tabákovými výrobky dle podání ze dne 22. 8. 2021, č. j. 1922929/21/2501-50522-508158 ve výši 12,2 % pro rok 2017, respektive 11,9 % pro rok 2018 odvolací orgán neakceptoval, jelikož uvedená marže vychází z údajů stanovených pro maloobchod s*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tabákovými výrobky (CZ-NACE 47.26) jako celek, kdy v uvedené průměrné marži jsou zahrnuty prodejní ceny veškerého prodávaného zboží, tj. ceny tabákových výrobků, tiskovin, poštovních známek, jízdenek, dobíjecích kuponů, nápojů, pochutin, atd., tedy celého sortimentu zboží, které je v maloobchodních prodejnách (trafikách, body [4] a [21]) běžně k dostání (tj. například i včetně zboží s regulovanou cenou).“ V bodě 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný doplnil, že „výpočty prvostupňového správce daně dosahují z logiky věci vysoké přesnosti v tom směru, že přičítají různou (adekvátní) výši marže na ten který sortiment zboží, tj. zohledňují množství prodaného zboží druhově. Pokud by odvolatel například prodával 80 % tabákového zboží (odvolatel v Reakci tvrdí, že je to více než 90 %) a 20 % tvořil zbytek prodejů, pak je výpočet poměrně přesný, jelikož dominovat bude prodej zboží s marží cca 6 %, který bude tvořit nejvyšší část uskutečněných plnění (proti marži na tabákové výrobky odvolatel nic nenamítá, namítá proti marži na doplňkový sortiment, tj. cigaretové filtry, papírky, balíčky tabáku, dýmky apod.).“

76. Soud konstatuje, že citovaná argumentace žalovaného se zcela míjí s podstatou odvolací námitky, kterou bylo nesprávné zařazení zejména baleného tabáku, který tvořil podstatnou část prodejů žalobce v trafikách, do položky ostatního sortimentu, zatímco se jedná o tabákový výrobek. Ze zprávy o daňové kontrole není pochyb o tom, že do kategorie *tabákové výrobky* zařadil správce daně pouze cigarety, nikoli další tabákové výrobky. O tom svědčí skutečnost, že při označení kategorie *tabákové výrobky* je vždy uvedeno v závorce *cigarety*, přičemž z textu popisu kategorie tabákových výrobků je zřejmé, že správce daně počítal obchodní přírážku podle jednotlivých druhů cigaret, když s jiným zbožím než s cigaretami v dané kategorii nepočítal (viz například popis výpočtu obchodní přírážky na straně 8 zprávy o daňové kontrole). Takovouto kategorizaci žalovaný převzal. V průběhu odvolacího řízení uložil žalovaný správci daně povinnost provést aktualizaci výpočtů daňové povinnosti žalobce v návaznosti na korekci obchodní marže požadovanou žalovaným. Správce daně tomuto požadavku vyhověl, přičemž spolu s podáním ze dne 21. 3. 2022 označeným *Doplnění spisového materiálu* zaslal i aktualizované výpočty s přihlédnutím ke korekci marží. Jednalo se o dvě excelové tabulky (rok 2017 a rok 2018) a osm tabulek ve formátu PDF. Při prostudování dvou excelových tabulek soud shledal, že zboží z faktur je rozděleno do dvou či více kategorií a v návaznosti na příslušnou kategorii je uvedena odpovídající marže. Skutečnost, že do kategorie tabákových výrobků byly zařazeny pouze cigarety, lze demonstrovat na příkladu dokladu – prodej za hotové 72/09-01-17 (pokladní doklad 000543), kde dodavatelem je Follyx, spol. s r. o., a odběratelem je žalobce. Z dokladu je zřejmé, že první čtyři položky představují cigarety (dvě položky cigarety zn. Chesterfield, jedna položka cigarety zn. Davidoff a jedna položka cigarety zn. Winston). Další dvě položky na dokladu jsou za zboží – dutinky, a zbývajících šest položek představují různé tabáky. Pokud se sečte cena bez DPH za čtyři položky týkající se cigaret, výsledná částka činí 2 619,07 Kč, což je částka, která je uvedena na listu 1, řádku 37 sloupec H zmíněné excelové tabulky s výší obchodní marže 6,22 %. Ostatní zboží z pokladního dokladu 000543 je uvedeno o řádek níže (řádek 38) s obchodní marží 24,2 %. Je tedy zjevné, že tabák z pokladního dokladu 000543 je počítán správcem daně i žalovaným s obchodní marží 24,2 % jakožto ostatní sortiment. Obdobná je situace u dalších účetních dokladů.
77. Soud konstatuje, že ve zprávě o daňové kontrole ani v napadeném rozhodnutí není nijak vysvětleno, proč do kategorie tabákových výrobků byly zahrnuty pouze cigarety, zatímco tabákové náplně Heets měly svou vlastní kategorii a ostatní výrobky obsahující tabák

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(balený tabák, doutníky atd.) byly zahrnuty do ostatního sortimentu. Vymezení pojmu tabákové výrobky není v zákoně o DPH obsaženo. Oproti tomu například související zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) definuje tabákové výrobky v § 101 odst. 2 tak, že „*tabákovými výrobky se pro účely daně z tabákových výrobků rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření*“, přičemž v dalších ustanoveních je definováno, co se rozumí jednotlivými citovanými tabákovými výrobky. Jedná se samozřejmě o definici platnou pouze pro účely spotřební daně z tabákových výrobků, nicméně i v obecné mluvě se dle názoru soudu hovoří v souvislosti s tabákovými výrobky nejen o cigaretách, nýbrž i o dalších výrobcích obsahujících tabák (doutníky, balený tabák atd.). Tím spíše považoval soud za žádoucí, aby žalovaný v napadeném rozhodnutí k žalobcově odvolací námitce srozumitelně vysvětlil, proč do kategorie tabákových výrobků jsou zahrnuty pouze cigarety a proč jsou ostatní tabákové výrobky (zejména balený tabák) zahrnuty do ostatního sortimentu. Na základě výše uvedených citací napadeného rozhodnutí není soudu zřejmé, zda si byl žalovaný vůbec vědom té skutečnosti, že v kategorii tabákových výrobků jsou zahrnuty pouze cigarety. Reakce žalovaného v napadeném rozhodnutí, že pokud 80 % prodaného zboží v trafikách představovaly tabákové výrobky, tak bude dominovat zboží s obchodní marží kolem 6 %, nesvědčí dle názoru soudu tomu, že by si žalovaný uvědomoval, že v excelových tabulkách na listu 1 (zboží trafiky) rozhodně nedominuje zboží s marží cca 6 %, když naopak se zde nachází velmi mnoho zboží s několikanásobně vyšší marží (24,2 % pro rok 2017 a 23,6 % pro rok 2018), a to v důsledku toho, že zejména balený tabák byl zahrnut do ostatního sortimentu. Výjimkou byly tabákové náplně Heets, pro které vytvořil správce daně zvláštní kategorii s obchodní marží 17,07 %, a již zmiňované cigarety, které se nacházely v kategorii *tabákové výrobky*. Podstatou odvolací námitky žalobce byla právě nesprávná kategorizace zboží, kdy do tabákových výrobků byly zahrnuty pouze cigarety, zatímco doutníky, tabák i další výrobky obsahující tabák byly zařazeny do ostatního sortimentu. Tuto námitku však žalovaný vůbec nevypořádal, protože považuje soud napadené rozhodnutí v uvedené části za nepřezkoumatelné.

78. Soud dodává, že není vyloučeno, aby si v rámci použití pomůcek vytvořil správce daně (i žalovaný) kategorii tabákových výrobků, kterou definuje odlišně od vymezení daného pojmu v zákoně o spotřebních daních. Je však nezbytné, aby bylo odůvodněno použití určité sazby obchodní marže dle údajů ČSÚ ve vztahu ke zboží zařazenému v dané kategorii. Správce daně i žalovaný pracovali s klasifikací NACE, která je statistickou klasifikací ekonomických činností zavedenou s účinností od 1. 1. 2008 sdělením ČSÚ publikovaným pod č. 244/2007 Sb., jež navazuje na unijní klasifikaci NACE Rev. 2 zavedenou nařízením Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006. Ekonomické činnosti jsou v rámci klasifikace NACE rozděleny do čtyřech úrovní – sekcí (označených písmenem), oddílů (označených dvojmístným číselným kódem), skupin (označených trojmístným číselným kódem) a tříd (označených čtyřmístným číselným kódem). Žalovaný ve shodě se správcem daně ohledně prodávaného sortimentu v trafikách stanovil samostatné marže pro tabákové výrobky, tabákové náplně Heets, jízdenky, poštovní známky, tiskoviny, dobíjecí karty od dodavatele ppm factum a. s. a předplacené karty od dodavatele ICP Czech s. r. o. odděleně dle jednotlivých telefonních operátorů. V případě samostatně stanovených marží vycházel správce daně z faktur a dalších dokladů od jednotlivých dodavatelů. Zbylý sortiment prodáváný žalobcem v jeho trafikách (potraviny, nápoje, tabákové výrobky kromě cigaret a náplní Heets jako třeba tabák, doutníky atd., pomůcky pro kuřáky – např. cigaretové dutinky, baličky tabáku, plničky dutinek atd.) byl

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zahrnut do kategorie ostatního zboží, přičemž pro tuto kategorii byla počítána obchodní marže pro rok 2017 ve výši 24,2 % a pro rok 2018 ve výši 23,6 %, a to dle údajů ČSÚ – *Maloobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách* (CZ-NACE 47.2). Žalobce namítal v odvolání a uváděl to i v žalobě, že podstatnou část jeho tržeb v trafikách (cca 50 %) tvořil prodej necigaretových tabákových výrobků – zejména tabáku, přičemž upozorňoval na nízkou obchodní marži u tabákových výrobků dle údajů ČSÚ cca 12 % oproti uplatněné dvojnásobné obchodní marži. Tuto odvolací námitku směřující k nepřiměřenosti použité pomůcky žalovaný de facto nevypořádal, jelikož dostatečně nevysvětlil, proč u tabákových výrobků (s výjimkou cigaret a tabákových náplní Heets), které představovaly podstatnou část tržeb žalobce, počítal s obchodní marží vztahující se souhrnně k potravinám, nápojům a tabákovým výrobkům (CZ-NACE 47.2), ačkoli se nabízelo použití sazby obchodní marže pro maloobchod s tabákovými výrobky (CZ-NACE 47.26) za situace, kdy převážnou část kategorie ostatního sortimentu tvořily právě tabákové výrobky.

79. V bodě 60 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že neakceptoval žalobcem navrženou výši obchodní marže pro tabákové výrobky, jelikož uvedená marže vychází z údajů stanovených pro *Maloobchod s tabákovými výrobky* (CZ-NACE 47.26) jako celek, kdy v uvedené průměrné marži jsou zahrnuty prodejní ceny veškerého prodáváného zboží, tj. ceny tabákových výrobků, tiskovin, poštovních známek, jízdenek, dobíjecích kuponů, nápojů, pochutin atd., tedy celého sortimentu zboží, které je v trafikách běžně k dostání. Z popsání úvahy žalovaného není soudu zřejmé, jak dospěl žalovaný k závěru, že obchodní marže zboží prodáváného v trafikách, a to potravin, nápojů a dalšího zboží se promítají do průměrné obchodní marže pro *Maloobchod s tabákovými výrobky* (CZ-NACE 47.26), když v právní úpravě ani v rozhodnutí žalovaného nejsou jednotlivé kategorie CZ-NACE blíže definovány. Jestliže žalovaný zahrnuje veškeré zboží prodávané v trafikách včetně potravin, nápojů a dalších do třídy *Maloobchod s tabákovými výrobky* (CZ-NACE 47.26), není žalovaným vysvětlen rozdíl uvedené třídy ve vztahu ke skupině *Maloobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách* (CZ-NACE 47.2), která rovněž zahrnuje potraviny, nápoje a tabákové výrobky. Soud proto považuje úvahu žalovaného za nepřezkoumatelnou pro nedostatek důvodů. K tomu soud dodává, že v rámci kategorizace NACE je skupina *Maloobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách* (CZ-NACE 47.2) rozdělena do sedmi tříd, a to *Maloobchod s ovocem a zeleninou* (CZ-NACE 47.21), *Maloobchod s masem a masnými výrobky* (CZ-NACE 47.22), *Maloobchod s rybami, korýši a měkkýši* (CZ-NACE 47.23), *Maloobchod s chlebem, pečivem, cukrářskými výrobky a cukrovinkami* (CZ-NACE 47.24), *Maloobchod s nápoji* (CZ-NACE 47.25), *Maloobchod s tabákovými výrobky* (CZ-NACE 47.26) a *Ostatní maloobchod s potravinami ve specializovaných prodejnách* (CZ-NACE 47.29). Žalovaný poukazoval na skutečnost, že v zájmu co nejvyšší přesnosti bylo snahou správce daně nalézt konkrétní obchodní marže pro jednotlivé kategorie výrobků, k čemuž soud uvádí, že takový postup je v pořádku. Avšak dle názoru soudu, pokud bude prodáváno v určité provozovně (např. trafice) vícero druhů zboží patřícího do více výše popsaných tříd, tak v souladu se zmiňovanou snahou o rozlišení obchodních marží by bylo namístě, aby byla pro konkrétní prodáváný druh zboží zvolena odpovídající obchodní marže dle výše popsaných tříd.
80. Je s podivem, že zatímco u z hlediska tržeb okrajového sortimentu (např. jízdenky a poštovní známky) počítal žalovaný se speciální výši obchodních marží, tak u tabáku, který

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

je obecně chápán jako tabákový výrobek, zvolil výši obchodní marže, která je dle údajů ČSÚ souhrnná pro potraviny, nápoje a tabákové výrobky, přičemž tato marže je dvojnásobná oproti marži pro tabákové výrobky dle údajů ČSÚ, kdy navíc je zjevné, že převážnou část kategorie ostatního zboží, na kterou se zmíněná dvojnásobná marže uplatní, tvoří právě tabákové výrobky (tabák, doutníky atd.). Vzhledem k tomu, že tabákové výrobky se vyskytují jednak ve třídě *Maloobchod s tabákovými výrobky* (CZ-NACE 47.26) s obchodní marží pro rok 2017 ve výši 12,2 %, a dále ve skupině *Maloobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách* (CZ-NACE 47.2) s obchodní marží pro rok 2017 ve výši 24,2 %, lze usuzovat, že ve skupině *Maloobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách* (CZ-NACE 47.2) se potraviny a nápoje obecně vyskytují nad průměrnou sazbou marže 24,2 %, zatímco tabákové výrobky se obecně vyskytují pod touto sazbou. Soud si je vědom skutečnosti, že žalovaný použil pro cigarety obchodní marži cca 6 %, tedy o 6 % nižší, než je obchodní marže dle údajů ČSÚ pro tabákové výrobky (cca 12 %), avšak tento 6 % rozdíl u cigaret zdaleka nevyrovná použití o 12 % vyšší obchodní marže na tabák a jiné výrobky z tabáku. Navíc je zřejmé, že pro tabákové náplně Heets použil žalovaný obchodní marži 17,07 %, což je vyšší marže, než marže pro tabákové výrobky (cca 12 %), jejíž použití se pro výrobky z tabáku (balený tabák, doutníky atd.) zařazené správcem daně do ostatního sortimentu domáhal žalobce. Správce daně ani žalovaný dle názoru soudu nevysvětlili v dostatečném rozsahu rozdělení zboží do kategorií a s tím související přidělení příslušné obchodní marže tak, aby bylo možné považovat použité pomůcky za přiměřené.

81. Soud však uvádí výše nastíněné úvahy jen na okraj, aniž by chtěl předjímat budoucí rozhodnutí žalovaného, když za zásadní považuje tu skutečnost, že rozhodnutí žalovaného je v popsáném rozsahu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pročez bylo třeba napadené rozhodnutí zrušit. Bude věcí žalovaného, aby v dalším řízení odstranil vytýkanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a v souvislosti s tím zvážil kategorizaci zboží prodávaného v trafikách a odpovídající výši obchodních marží, neboť je věcí žalovaného jakožto odvolacího orgánu, aby posoudil přiměřenost použitých pomůcek pro stanovení daně.
82. Soud se následně věnoval námitkám žalobce ohledně chybných výpočtů. Dle žalobce správce daně a potažmo i žalovaný duplicitně stanovili DPH na výstupu ze zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem v případě prodeje cigaret zakoupených žalobcem od dodavatele FOLLYX, spol. s r. o., kdy žalobce poukázal na dva doklady. Soud zjistil z dokladu označeného *Prodej za hotové: 035633*, dodavatele FOLLYX, spol. s r. o., ze dne 15. 12. 2017, že na dokladu je prvních pět položek cigaret a ostatní položky se týkající tabáku. Součet hodnoty pěti cigaretových položek bez DPH činí 3 356,10 Kč, což odpovídá hodnotě na listu 1, řádku 2 182, sloupci H excelové tabulky pro rok 2017, přičemž ve sloupci K je uvedena marže (přirážka) 6,22 %, což je v pořádku. Avšak na dalším řádku 2 183, který se týká téhož dokladu, je ve sloupci H uvedena částka bez DPH 6 632,80 Kč s marží 24,2 %, přičemž částka 6 632,80 Kč se shoduje s celkovou částkou za zboží na uvedeném dokladu. Je tudíž zřejmé, že 5 položek s cigaretami bylo započteno dvakrát, a to jednou s marží 6,22 % a podruhé s marží 24,2 %. Ke stejnému pochybení došlo i v dalším dokladu označeném *Prodej za hotové: 036746* dodavatele FOLLYX, spol. s r. o., ze dne 28. 12. 2017, kdy porovnáním dokladu s excelovou tabulkou pro rok 2017 je zjevné, že opět byly položky s cigaretami započteny dvakrát.
83. Soud přezkoumal i žalobcem zmiňované pochybení správce daně a potažmo i žalovaného. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

při stanovení DPH na výstupu ze zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem v podobě prodeje cigaret od dodavatelů FOLLYX, spol. s r. o., a FINOSA s. r. o., dle čtyř specifikovaných daňových dokladů, na které žalobce poukázal v žalobě. Soud přezkoumal fakturu – daňový doklad 8807/2017 dodavatele FINOSA s. r. o., vystavený dne 18. 1. 2018, přičemž shledal, že řada položek je tvořena cigaretami, které by tedy měly mít výši marže 6,42 %, avšak při nahlédnutí do excelové tabulky pro rok 2018 (list 1, řádky 102 a 103) je zřejmé, že veškeré zboží z uvedené faktury má přiřazenu marži 23,6 %. Soud proto přisvědčuje žalobci, že žalovaný chybně zařadil cigarety mezi sortimentní položku *ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách)*. Stejně pochybení se týká faktury – daňového doklad 11499/2017 dodavatele FINOSA s. r. o., vystaveného dne 23. 3. 2018, jak plyne z porovnání faktury s excelovou tabulkou pro rok 2018 (list 1, řádky 477 a 488).

84. V případě dokladu označeného *Prodej za hotové: 006210* dodavatele FOLLYX, spol. s r. o., ze dne 12. 3. 2018 soud shledal, že první tři položky se týkají cigaret, přičemž jejich součet bez DPH činí 2 128,68 Kč. Avšak v excelové tabulce pro rok 2018 (list 1, řádek 395, sloupec H) je uvedena částka 1 482,40 Kč s obchodní marží 6,42 % odpovídající cigaretám, zatímco zbylé zboží z faktury má uvedenu marži 23,6 %. Výše zmíněná částka 1 482,40 Kč představuje součet prvních dvou položek faktury, z čehož je zřejmé, že třetí položka týkající se rovněž cigaret (Winston classic RED) byla nesprávně zařazena do ostatního sortimentu s vyšší marží. Totožné pochybení se objevuje i v dokladu označeném *Prodej za hotové: 021808* dodavatele FOLLYX, spol. s r. o., ze dne 8. 8. 2018, kdy opět třetí položka na dokladu týkající se cigaret Winston XS Pression True byla zařazena do ostatního sortimentu (viz porovnání zmíněného dokladu s excelovou tabulkou pro rok 2018, list 1, řádky 1259 a 1260).
85. Soud proto přisvědčil žalobci, že v jím zmiňovaných případech došlo k pochybení, které mělo negativní vliv na výši daňové povinnosti žalobce. Uvedená pochybení lze přirovnat k početním chybám či pochybením ve vstupních údajích, které však dle judikatury Nejvyššího správního soudu musí být závažné, aby představovaly důvodnou žalobní námitku (srov. rozsudek ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018-39, nebo rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Dle názoru soudu žalobcem zjištěná pochybení jsou bagatelní bez výraznějšího vlivu na výslednou daňovou povinnost žalobce. Tato pochybení by tak nepředstavovala sama o sobě důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. Na druhé straně za situace, kdy dochází ke zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti, bude třeba, aby žalovaný v dalším řízení odstranil popsané zjevné chyby, na které žalobce upozornil. Povinnost žalovaného ověřit formální správnost výpočtu daňové povinnosti souvisí s povinností žalovaného jakožto odvolacího orgánu zabývat se v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu přiměřeností použitých pomůcek. Popisované chyby ve výpočtech se objevují jak v původních výpočtech správce daně, tak i v aktualizovaných výpočtech (se sníženou marží), které prováděl rovněž správce daně na pokyn žalovaného v průběhu odvolacího řízení. Soud opětovně odkazuje na výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, dle kterého je žalovaný jakožto odvolací orgán „oprávněn ověřit, zda je mj. výpočet daně čistě z formálního hlediska správný, tedy zda se při něm správce daně nedopustil např. početních chyb zkreslujících výslednou výši daňové povinnosti. (...) Daň stanovenou na základě zjevně chybného výpočtu nelze považovat za daň stanovenou podle pomůcek a daňový subjekt musí mít adekvátní obranu proti takovému zjevně chybnému rozhodnutí.“
86. Následně se soud zabýval žalobní námitkou, dle které měli správce daně a žalovaný přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

když jím nebyly uplatněny. Konkrétně žalobce upozornil, že správce daně a žalovaný nezohlednili výhodu spočívající v tom, že žalobce začal podnikat s prodejem jízdních kol a příslušenství v roce 2016, přičemž v počátečních letech podnikání nakupoval tzv. „na sklad“, přesto na jízdní kola žalobcem nakoupená koncem roku 2017 a 2018 nahlíželi správce daně i žalovaný, jako by je žalobce prodal ještě v témže roce, což však nebyla pravda.

87. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu, *„stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“*
88. Soud shledal, že správce daně věděl o tom, že žalobce začal podnikat s prodejem jízdních kol v roce 2016, jelikož se správce daně dotazoval na zahájení podnikatelské činnosti v jednotlivých provozovnách, jak plyne z úředního záznamu správce daně ze dne 25. 10. 2019. Zástupkyně žalobce účetní Soňa Špičková sdělila správci daně mailem ze dne 4. 11. 2019, že provozovna s jízdními koly byla otevřena dne 13. 4. 2016. Žalobce poukázal na šest faktur dodavatele CYKLOMAX, spol. s r. o. Jednalo se o tři faktury z konce roku 2017 (faktura č. FH-2017-219-000448 ze dne 22. 11. 2017, splatná 30. 3. 2018; faktura č. FH-2017-219-000449 ze dne 22. 11. 2017, splatná 15. 5. 2018; faktura č. FH-2017-219-000545 ze dne 6. 12. 2017, splatná 15. 5. 2018) na celkovou cenu bez DPH ve výši 354 973,78 Kč. Dále se jednalo o tři faktury z konce roku 2018 (faktura č. FH-2018-219-000447 ze dne 1. 11. 2018, splatná 29. 3. 2019; faktura č. FH-2018-219-000541 ze dne 9. 11. 2018, splatná 29. 3. 2019; faktura č. FH-2018-219-000653 ze dne 5. 12. 2018, splatná 17. 5. 2019) na celkovou cenu bez DPH ve výši 723 944,64 Kč. Správce daně na straně 34 (pro rok 2017) a na straně 44 (pro rok 2018) zprávy o daňové kontrole uvedl, že okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, nebyly správcem daně zjištěny, a proto je nemůže při stanovení základu daně zohlednit. Dále správce daně na straně 32 (pro rok 2017) a na straně 42 (pro rok 2018) zprávy o daňové kontrole uvedl: *„Jelikož daňový subjekt neprokázal stav a pohyb zásob v průběhu zdaňovacího období, ani neprokázal stav zásob na začátku a na konci zdaňovacího období, správce daně při stanovení daně bude počítat se stavem zásob na počátku a konci zdaňovacího období ve výši nula, tzn., že veškeré nakoupené zboží je vždy obratem prodáno.“* Soud podotýká, že citovaný závěr správce daně se týkal prodeje zboží jak v trafikách, tak i v prodejně jízdních kol. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí výhodami pro žalobce nezabýval.
89. V rozsudku ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„citovaný § 98 odst. 2 daňového řádu správci daně neukládá aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by mohly představovat pro stěžovatelku výhodu. (...) Správce daně při stanovení daně vyšel z předpokladu, že stěžovatelka nakoupené tabákové výrobky jakožto rychloobrátkové zboží ihned zase prodala. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že vytváření větších zásob tabákových výrobků s ohledem na charakter stěžovatelčina podnikání (prodej koncovým spotřebitelům) nedává ekonomický smysl. Daňové orgány mohly tedy předpokládat, že stěžovatelka v každém měsíčním zdaňovacím období prodala přibližně to, co nakoupila od svých dodavatelů. Úvahu správce daně tudíž Nejvyšší správní soud považuje za logickou, daň stanovená na jejím základě nevybočuje ze zákonných mezí.“*
90. Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem a dodává, že ve věci řešené Nejvyšším správním soudem se jednalo rovněž o doměření DPH dodatečnými platebními výměry, přičemž šlo o prodej tabákových výrobků, což je situace obdobná prodeji zboží v trafikách žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

V takovém případě Nejvyšší správní soud akceptoval úvahu daňových orgánů, že v případě tabákových výrobků se jedná o rychloobrátkové zboží, kdy lze předpokládat, že nakoupené zboží v daném měsíci bylo opět prodáno.

91. Správce daně vycházel v nyní posuzované věci ze stejného principu, že nakoupené zboží bylo obratem prodáno, aniž by uvedl logickou úvahu v tom směru, z jakých důvodů předpokládá, že veškeré zboží nakoupené žalobcem bylo obratem prodáno. V případě zboží prodávaného v trafikách žalobce by se v souladu s výše citovaným judikátem dal postup správce daně považovat za správný, byť nedostatečně odůvodněný. Jiná je však situace v případě prodeje jízdních kol a souvisejícího příslušenství. Správce daně i toto zboží zjevně považoval za rychloobrátkové, kdy jízdní kola nakoupená v jednom měsíci jsou během téhož měsíce prodána. Žalovaný se uvedenými okolnostmi nezabýval vůbec.
92. Soud zjistil, že v případě šesti výše zmiňovaných faktur dodavatele CYKLOMAX, spol. s r. o., se jednalo o zboží (jízdní kola) nakupované mimo sezónu, přičemž ve všech fakturách byla splatnost stanovena za čtyři a více měsíců, což nasvědčuje tomu, co tvrdil žalobce, že se jednalo o předobjednávky zboží s předpokládaným prodejem v příštím roce. Tyto skutečnosti musely být správci daně i žalovanému zjevné, přesto nahlíželi na jízdní kola jako na zboží, které bude obratem v daném měsíci prodáno, aniž by to blíže zdůvodnili. Ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu šlo rovněž o situaci, kdy byla neprůkazná skladová evidence. V takovém případě však není možné automaticky nahlížet na všechno zboží tak, že ve zdaňovacím období (měsíci), kdy bylo zboží nakoupeno, bylo také prodáno. Je pochopitelné, že nelze zcela přesně odhadnout, kdy konkrétní zboží bude prodáno, a je třeba si vypomoci určitým zjednodušením. Skutečnost, že daňové orgány nejsou povinny aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by mohly představovat pro žalobce výhodu, neznamená, že by mohly pominout zjevné skutečnosti, ze kterých pro žalobce výhody plynou. Soud proto považuje napadené rozhodnutí v uvedené části za nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný se nezabýval zjevnými okolnostmi, z nichž vyplývaly výhody pro žalobce. Žalovaný byl pochopitelně povinen zohlednit jen takové výhody pro žalobce, které byly známy již správci daně, resp. plynou z dostupných informací využitelných ke kvalifikovanému odhadu správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016-40). Výše popsaná nepřezkoumatelnost je rovněž důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.
93. K výše uvedenému soud dodává, že nepřehlédl skutečnost, že v případě zmiňovaných třech faktur dodavatele CYKLOMAX, spol. s r. o., z konce roku 2017 by v případě, že bude počítáno s tím, že prodej jízdních kol se uskutečnil až v roce 2018, došlo k navýšení základu daně v roce 2018, což do určité míry snižuje závažnost skutečnosti, že správce daně i žalovaný prodej kol zohlednili již v daňovém základu v roce 2017. Pokud však jde o další tři faktury dodavatele CYKLOMAX, spol. s r. o., z konce roku 2018, zde již nastává problém avizovaný žalobcem, kdy dle žalobce prodej jízdních kol z předmětných třech faktur žalobce přiznal ke zdanění DPH v roce 2019, neboť až v tomto roce jízdní kola prodal. Dle názoru soudu by měl žalovaný tyto skutečnosti prověřit, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění téhož zboží.
94. Žalobce s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 5. 10. 2016, ve věci C-576/15, Maja Marinova ET, namítal, že žalovaný byl povinen objasnit, jakým způsobem nedostatky jím předložené evidence umožňují žalobci zatajení tržeb, což však žalovaný neučinil, protože je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Soud shledal, že v bodě 50 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zmíněného rozsudku Soudní dvůr EU formuloval závěr: „S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 2 odst. 1 písm. a), čl. 9 odst. 1, čl. 14 odst. 1 a články 73 a 273 směrnice o DPH, jakož i zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které v případě absence zboží, které jí bylo dodáno, ve skladu osoby povinné k dani a neevidování příslušných daňových dokumentů v účetnictví této osoby povinné k dani může správce daně předpokládat, že uvedená osoba povinná k dani následně prodala toto zboží třetím osobám, a může podle pravidel, která nejsou stanovena touto směrnicí, stanovit základ daně pro prodeje uvedeného zboží na základě skutkových poznatků, kterými disponuje. Předkládajícímu soudu však přísluší ověřit, že ustanovení této vnitrostátní právní úpravy nejdu nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům.“ Dle názoru zdejšího soudu postup správce daně a žalovaného neodporoval citovanému názoru Soudního dvora EU, když žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vysvětlil, v čem jsou spatřovány nedostatky důkazů předložených žalobcem a proč bylo nutné přejít na stanovení daně podle pomůcek.

95. S ohledem na výše popsanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil a současně věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku.
96. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 13 200 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, (dále jen „advokátní tarif“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a); podání žaloby a replika – § 11 odst. 1 písm. d)] a z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů zástupce [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu].

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 nejblíže 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 11. dubna 2023

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu