



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Aleš Hrstka**, Masarykova 61/111, Ústí nad Labem, zast. daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou, Straky 1, Zabrušany, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2022, čj. 33258/22/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 4. 2023, čj. 141 Af 16/2022-51,

**t a k t o :**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.

**II.** Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 3 400 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce Ing. Jana Matějky.

### **O d ů v o d n ě n í :**

[1] Tento spor se týká především otázky, do jaké míry musí daňové orgány odůvodnit svůj postup při doměřování daně z přidané hodnoty podle pomůcek. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je v této otázce nepřezkoumatelné, a NSS krajskému soudu nyní dává za pravdu.

#### **I. Popis věci**

[2] Žalobce je podnikající fyzickou osobou. Provozuje dvě trafiky a jednu prodejnu jízdních kol v Ústí nad Labem. Finanční úřad pro Ústecký kraj při daňové kontrole za všechna zdaňovací období let 2017 a 2018 dospěl k závěru, že žalobce nevede průkaznou evidenci, proto u něj nelze stanovit daň dokazováním. Stanovil tudíž daň z přidané hodnoty (DPH) na základě pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vydal

dodatečné platební výměry za všechna zmíněná období. Žalobce se proti 21 z 24 platebních výměrů odvolal. V odvolání namítal neoprávněnost doměření daně dle pomůcek a nedostatečnou spolehlivost pomůcek spočívající v jejich nepřiměřenosti. Žalovaný (v řízení před NSS *stěžovatel*) platební výměry zkorigoval a mírně snížil doměřenou částku. V ostatním nechal platební výměry beze změny.

[3] Žalobce našel zastání u krajského soudu, který rozhodnutí stěžovatele zrušil. Přestože se soud neztotožnil s žalobcem v jeho námitkách proti stanovení daně dle pomůcek, přisvědčil mu ve dvou námitkách týkajících se přiměřenosti použitých pomůcek. Konstatoval u nich totiž částečnou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Stěžovatel nevysvětlil, proč zahrnul některé tabákové výrobky do kategorie „*ostatní zboží prodávané v trafikách*“. Nadto se stěžovatel v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu při stanovení daně podle pomůcek nezabýval zjevnými výhodami pro daňový subjekt. Dále se soud na okraj vyjádřil k výběru některých pomůcek a s ohledem na nutnost nového rozhodnutí upozornil na jejich možnou dílčí nepřiměřenost.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, kterou napadl rozsudek z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podrobně rozvádí dva okruhy námitek, každý z nich obsahově zaměřený na jeden z důvodů soudem prohlášené nepřezkoumatelnosti.

[5] V prvním okruhu námitek stěžovatel tvrdí, že při stanovení daně podle pomůcek hrubě nevybočil z mezí správního uvážení a nedopustil se ani jednoznačných excesů. Není ani pravda, že by své rozhodnutí dostatečně nezduvodnil, a naopak požadavek krajského soudu na bližší zdůvodnění toho, proč zařadil některé tabákové výrobky do kategorie „*ostatní zboží prodávané v trafikách*“, je nedůvodný a v rozporu s jím zmiňovanou judikaturou.

[6] Ve druhém okruhu námitek nejdříve poukazuje na vnitřní rozpornost rozsudku, kdy na jedné straně krajský soud souhlasí se stěžovatelem v důvodnosti přechodu na pomůcky, a na straně druhé stěžovateli vyčítá, že měl zohlednit některé faktury jako výhody ve prospěch žalobce. Dále namítá, že v daňovém řízení neměl daňový orgán žádné údaje, které by mohl jako výhody zohlednit. Posuzováním indicií, které žalobce předložil až v soudním řízení, překračuje soud zákonné meze svého přezkumu.

[7] Žalobce se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhnul zamítnutí kasační stížnosti. Ve vyjádření opakovaně poukázal na fakt, že důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele nebyla jednotlivá dílčí pochybení při výběru pomůcek, ale nepřezkoumatelnost rozhodnutí založená na absenci jejich odůvodnění. Žalobce se dále ve vyjádření vymezil proti tvrzení, že krajský soud překročil meze zákonného přezkumu posuzováním důkazů předložených až v soudním řízení. Dle žalobce měl správce daně všechny předložené doklady k dispozici již během daňové kontroly a žalobce jejich existenci žalobou pouze zdůraznil. Nakonec žalobce nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že v daňovém řízení nepředložil žádné důkazy, které by odůvodňovaly zařazení některých tabákových výrobků mimo kategorii „*ostatní sortiment*“.

pokračování

### III. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti též nepřezkoumatelnost rozsudku pro jeho vnitřní rozpornost podle §103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vlastní přezkum rozsudku je však možný pouze za předpokladu, že rozsudek je přezkoumatelný. NSS se tedy nejdříve zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti a dalších tvrzených vad v postupu soudu v souvislosti s posuzováním otázky zohlednění výhod pro žalobce [III.A., kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Následně se zabýval námitkami vztahujícími se k odůvodnění toho, proč daňové orgány zařadily tabákové výrobky do kategorie *ostatní sortiment* [III.B., § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.].

III.A. *K nepřezkoumatelnosti rozsudku a k dalším tvrzeným vadám rozsudku v souvislosti s otázkou zohlednění výhod při doměřování za použití pomůcek (§ 98 odst. 2 daňového řádu)*

#### *(i.) - vnitřní rozpornost napadeného rozsudku*

[11] Podle stěžovatele je rozsudek vnitřně rozporný. Soud sice souhlasí se zákonností přechodu na pomůcky, současně ale stěžovateli vyčítá, že měl zohlednit některé faktury jako výhody ve prospěch žalobce.

[12] K tomu NSS uvádí následující.

[13] Daň se standardně stanoví dokazováním za součinnosti správce daně a daňového subjektu. V případě, že daňový subjekt znemožní stanovení daně dokazováním, neboť poruší nějakou zákonnou povinnost, správce daně stanoví daň dle pomůcek. Zákonnou podmínkou je, že daňový základ a výše daně mohou být podle pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě (§ 98 daňového řádu, srov. k tomu např. rozsudek ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, bod 50).

[14] Demonstrativní vymezení toho, co vše může sloužit jako pomůcka, je obsaženo v §98 odst. 3 daňového řádu. NSS se vytyčením pravidel pro použití pomůcek zabýval opakovaně. Především uvedl, že pomůcky jako kvalifikovaný odhad musí mít racionální povahu a v maximální míře usilovat o přesnost stanovení daně (takto již rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS). Za pomůcku naopak nemůže být považován postup, který kvůli závažným početním chybám či použití zjevně nesprávných údajů zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti (srov. rozsudek ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Byť se citovaná judikatura vztahuje ještě k § 31 odst. 5 starého zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je

použitelná i na úpravu nynější (tedy na § 98 daňového řádu, k tomu srov. již rozsudek ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 85/2012-33).

[15] Stanovení daně pomůckami je náhradním způsobem stanovení daně, který z podstaty věci vylučuje stanovení daně dokazováním. Přesto je zohlednění předložených dokladů a evidencí přípustné, pokud jsou z nich plynoucí skutečnosti způsobitelné napomoci přesnějšimu stanovení daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2010, čj. 8 Afs 9/2010-99, *ANIDOR*).

[16] Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatele o vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku. Přechod na stanovení daně pomůckami bez dalšího nevyklučuje zohlednění dokladů předložených daňovým subjektem v daňovém řízení. Tím spíše, pokud dané doklady mají sloužit jako indicie o výhodách, které má v jeho prospěch správce daně zohlednit ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu.

*(ii.) - překročení mezí soudního přezkumu hodnocením faktur předložených v žalobě a neposouzení výhod při stanovení daně dle pomůcek*

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

[18] Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že překročil meze soudního přezkumu stanovené § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť při přezkumu rozhodnutí vyšel z odlišného skutkového základu, než který tu byl v době vydání rozhodnutí. Zohlednil totiž žalobcem vyzdvižené faktury, dle stěžovatele předložené až v rámci soudního řízení. Těmito fakturami žalobce upozorňoval na výhody, které stěžovatel v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu pominul.

[19] Žalobce k tomu správně podotkl, že daňové orgány měly k dokladům o nákupu zboží přístup již v daňové kontrole. NSS se s tímto názorem ztotožňuje. Namátkou lze uvést, že i spisové podklady vytvářené pracovníky stěžovatele obsahují zmínky o všech třech fakturách společnosti CYKLOMAX, na které krajský soud upozornil.

[20] U fixace přezkumu ke stavu v době rozhodování žalovaného správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) je klíčové, aby soud vycházel ze skutečností, které objektivně existovaly nejpozději v momentu vydání rozhodnutí. Tato podmínka je nepochybně splněna.

[21] Tím, že žalobce v žalobě upozornil na existenci faktur, nevnesl do řízení žádné novoty, které by jakkoli proměňovaly skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel. Není podstatné, že shodným způsobem žalobce v daňovém řízení výslovně neargumentoval. Jak říká shora citovaný § 98 odst. 2 daňového řádu, správce daně musí přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, *i když jím nebyly uplatněny.* Klíčové je, že takové okolnosti správce daně mohl snadno zjistit z daňového spisu. Judikatura již vysvětlila, že k výhodám je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla „*seznatelná správní úvaha o tom, zda správce*

pokračování

*daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit, či nikoli“* (takto rozsudky ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006-114, č. 1223/2007 Sb. NSS, nebo nedávno ze dne 13. 10. 2023, čj. 5 Afs 193/2022-41, bod 55).

[22] Stěžovatel ve vztahu k fakturám společnosti CYKLOMAX dále namítá, že neměl žádné informace o výhodách, které by mohl zohlednit. Žalobce během daňového řízení předložil pouze souhrnné doklady za celé měsíce a „*zcela nepoužitelné*“ sestavy. Bylo ale na žalobci, aby tvrdil a především doložil, že bicykly prodal až v roce 2019, a tím byly příjmy z prodeje zdaněny dvakrát.

[23] Ani tato námitka však není důvodná. Jak již NSS upozornil, při postupu podle § 98 odst. 2 daňového řádu má správce daně povinnost zabývat se výhodami pro daňový subjekt, byť to daňový subjekt výslovně nenavrhl (viz bod [21] shora). NSS se zde ztotožňuje s krajským soudem, který v bodu 92 rozsudku konstatoval, že správce daně sice nemá povinnost aktivně vyhledávat veškeré možné výhody pro daňový subjekt, avšak má povinnost zohlednit výhody *zjevné*.

[24] Stěžovatel, byť disponoval indiciemi o tom, že některé faktury byly pouze předobjednávkami na jízdní kola, bez dalšího dovodil, že šlo o rychloobrátkové zboží. Tuto úvahu nijak dále nerozvinul, krom tvzení, že jeho postup byl logický, neboť daňový subjekt neprokázal stav skladových zásob (srov. strany 32 a 42 zprávy o daňové kontrole). Samotný přechod na pomůcky však nezavazuje správce daně povinnosti usilovat o přesné stanovení daně (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).

[25] NSS se již v minulosti podrobně zabýval i nutnou mírou odůvodnění postupu správce daně právě při zohledňování výhod dle § 98 odst. 2 daňového řádu. Správce daně je povinen uvést, k jakým výhodám přihlédl, a naopak i to, které tvrzené výhody nevzal v potaz. Obecným konstatováním, že nebyly shledány žádné výhody, správce daně této povinnosti nedostojí (cit. rozsudek 8 Afs 9/2010, ANIDOR). Zpráva o daňové kontrole na stranách 34, resp. 43 pro rok 2018, obsahuje právě jen strohé konstatování o neshledání výhod pro žalobce. Toto pochybení nenapravit ani stěžovatel.

### III. B. *K otázce, zda daňové orgány zařadily některé tabákové výrobky mezi „ostatní zboží prodávané v trafikách“ na základě přezkoumatelné úvahy*

[26] Krajský soud dovodil, že správce daně ani stěžovatel nevysvětlili, proč některé tabákové výrobky jsou zahrnuty do kategorie „*ostatní zboží prodávané v trafikách*“. Stěžovatel totiž již v odvolání upozornil, že správce daně chyboval při vymezení této kategorie, a to zejména tím, že sem zahrnul veškeré tabákové výrobky kromě cigaret, tzn. zejména balený tabák, který tak tvoří naprostou většinu náplně položky ostatní sortiment (ostatní zboží prodávané v trafikách). Pro položku „*ostatní zboží*“ je však několikanásobně vyšší obchodní marže než pro tabákové výrobky. V odvolání žalobce namítal, 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 doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2021. Žalovaný však na odvolací argumentaci

srozumitelně nereagoval, respektive se minul s podstatou odvolací námitky, kterou bylo nesprávné zařazení zejména baleného tabáku, tvořícího podstatnou část prodejů v trafikách, do položky ostatního sortimentu, byť se jedná o tabákový výrobek. Ze zprávy o daňové kontrole podle krajského soudu není pochyb o tom, že do kategorie tabákové výrobky zařadil správce daně pouze cigarety, nikoli další tabákové výrobky.

[27] Stěžovatel namítá, že žalobce má jen omezenou možnost polemizovat se stanovením daně dle pomůcek. Argumentuje, že ani žalobce neříkal, že při určení daňové povinnosti došlo k zásadnímu pochybení nebo excesu.

[28] Stěžovatelovy námitky se však mívají s podstatou závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. NSS nezpochybňuje, že daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek jen omezeně, typicky s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí daných zákonem. Takto lze napadnout jen excesy správce daně při použití pomůcek či případy zásadních pochybení správce daně (srov. nedávno rozsudek ze dne 25. 7. 2023, čj. 10 Afs 25/2023-48, *TARGET DESIGN*, bod 31, včetně citace starší judikatury). Uvedených východisek si je krajský soud dobře vědom (srov. bod 69 napadeného rozsudku).

[29] Podstata problému leží jinde. V logice toho, co říká stěžovatel, správní soud nesmí vyslovit nepřezkoumatelnost rozhodnutí v otázce stanovení daně na základě pomůcek, ledaže se správce daně dopustil excesu nebo zásadního pochybení. S tím samozřejmě nelze souhlasit. Aby správní soud vůbec mohl zvážit, zda jde o excesy nebo jiná zásadní pochybení daňových orgánů, musí být v první řadě srozumitelné a jasné úvahy v rozhodnutí daňového orgánu. Nepřezkoumatelnost brání přezkumu rozhodnutí, brání tomu, aby soud mohl zjistit, zda k excesu či zásadnímu pochybení došlo. Absurditu stěžovatelova výkladu proto není třeba dále vysvětlovat.

[30] NSS rovněž souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť neodůvodnil důvod zařazení některých tabákových výrobků, zejména baleného tabáku, mezi „ostatní zboží“. Stěžovatel nemá pravdu, že již zpráva o daňové kontrole obsahovala jasné vysvětlení důvodu zařazení tabákových výrobků mezi „ostatní zboží“. Vysvětlení ze zprávy o daňové kontrole na stranách 10 a 20, na která stěžovatel odkazuje, pouze uvádí, že žalobce nepředložil žádné průkazné důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možno tabákové výrobky zařadit do vlastní kategorie. To však není vysvětlení, proč dané výrobky správce daně zařadil právě do sporné kategorie „ostatní zboží“. Zařazení zboží do správné kategorie je odpovědností daňových orgánů, které musí zařazení také srozumitelně odůvodnit, tím spíše pak, pokud tuto otázku činil žalobce v daňovém řízení spornou.

[31] NSS se proto ztotožňuje s krajským soudem, že ve zprávě o daňové kontrole ani v rozhodnutí stěžovatele se nijak nevysvětluje, proč do kategorie tabákových výrobků byly zahrnuty pouze cigarety, zatímco tabákové náplně Heets měly svou vlastní kategorii a ostatní výrobky obsahující tabák (balený tabák, doutníky atd.) byly zahrnuty do ostatního sortimentu. Krajský soud tyto úvahy vysvětlil velmi přesvědčivě a důkladně (viz body 75 až 77 napadeného rozsudku).

pokračování

[32] Krajský soud také nijak nepředjímal výsledek, ke kterému má stěžovatel v dalším řízení dospět. Úvahy krajského soudu v bodech 78 až 81 jsou pouze úvahami „na okraj“, což krajský soud neopomněl v bodě 81 zdůraznit. Krajský soud v uvedených pasážích zdůraznil některé pochybnosti o podřazení zboží pod jednotlivé kategorie. Soud však nijak stěžovatele nevázal ke konkrétnímu výsledku, k němuž musí v novém rozhodnutí dospět. Podle krajského soudu bude věcí stěžovatele, „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 [stěžovatele] jakožto odvolacího orgánu, aby posoudil přiměřenost použitých pomůcek pro stanovení daně“.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[33] Důvodná není ani jedna z kasačních námitek, NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.) (**výrok I**).

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů. Žalobce měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů proto má. Náklady řízení sestávají z odměny daňového poradce za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu (**výrok II**).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. listopadu 2023

Zdeněk Kühn  
předseda senátu