



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Van Than Do**, IČO: 87155630,
sídlem Petrovice 328, 403 37 Petrovice,
zastoupený Ing. Janem Ingeduldem, daňovým poradcem,
sídlem Šrobárova 2002/40, 101 00 Praha 10,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2022, č. j. 8790/22/5300-21443-701707,

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 3. 2022, č. j. 8790/22/5300-21443-701707, se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **9 800 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2022, č. j. 8790/22/5300-21443-701707, kterým byly na základě žalobcova odvolání potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 7. 2020, č. j. 1860592/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

období leden 2017 ve výši 96 231 Kč a stanoveno penále ve výši 19 246 Kč, č. j. 1861258/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor 2017 ve výši 11 204 Kč a stanoveno penále ve výši 2 240 Kč, č. j. 1861343/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2017 ve výši 24 641 Kč a stanoveno penále ve výši 4 928 Kč, č. j. 1861561/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 26 301 Kč a stanoveno penále ve výši 5 260 Kč, č. j. 1861853/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen 2017 ve výši 29 683 Kč a stanoveno penále ve výši 5 936 Kč, č. j. 1862793/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen 2017 ve výši 45 593 Kč a stanoveno penále ve výši 9 118 Kč, č. j. 1862854/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 84 939 Kč a stanoveno penále ve výši 16 987 Kč, č. j. 1863167/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 59 711 Kč a stanoveno penále ve výši 11 942 Kč, č. j. 1863253/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2017 ve výši 22 779 Kč a stanoveno penále ve výši 4 555 Kč, č. j. 1863386/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 54 643 Kč a stanoveno penále ve výši 10 928 Kč, č. j. 1863590/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 12 721 Kč a stanoveno penále ve výši 2 544 Kč, a č. j. 1863637/20/2501-50522-506727, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 11 126 Kč a stanoveno penále ve výši 2 225 Kč.

2. Žalobce se současně v žalobě domáhal, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

3. Žalobce v první řadě namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně a potvrzujícího napadeného rozhodnutí žalovaného. Správce daně dle názoru žalobce neprokázal ani jasně nezdůvodnil, na základě jakých závěrů dospěl k tomu, že skladová evidence zásob žalobce neodpovídá konečnému stavu zásob k poslednímu dni zjištěnému fyzickou inventurou, ani že žalobce neúčtuje o inventarizačních rozdílech, tedy není zřejmé, jakými úvahami se správce daně řídil při utváření závěru o skutkovém stavu v této části rozhodnutí. Správce daně dle žalobce porovnal dodatečně dodanou skladovou evidenci zásob s údaji o tržbách z elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“). Následně správce daně určil rozdíly za březen 2017 ve výši -7 962,93 Kč; za duben 2017 ve výši -6 626,25 Kč; za listopad 2017 ve výši -1 343,81 Kč a za prosinec 2017 ve výši -5 178,74 Kč. Dle správce daně tedy činil rozdíl mezi tržbami dle EET a mezi prodeji dle skladové evidence celkem za celý rok 2017 částku 21 111,73 Kč. Chybovost tak dle žalobce činila přibližně 0,42 % při celkových tržbách dle EET za rok 2017 ve výši 5 088 595,27 Kč vč. DPH. Přes tuto velmi nízkou chybovost správce daně uzavřel, že *“předložená skladová evidence zásob po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je neúplná, nesprávná a neprůkazná, v rozporu s účetními zápisy, s daňovými doklady a s údaji evidovanými v EET.”* Žalobce však předloženými interními doklady, inventurními zápisy a knihou analytické evidence správci daně dle svého názoru dostatečně věrohodným způsobem prokázal, že nejen účtoval o stavu a pohybu majetku, ale rovněž důkazy prokázal správnost účetnictví, neboť účetnictví navazuje na podpůrnou evidenci, kterou je v tomto případě zejména inventarizační soupis skladových zásob. Z předložených dokladů pak dle názoru žalobce vyplývají též rozdíly stran účtování obalů, rozporně od jejich zohlednění v

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odůvodnění rozhodnutí správce daně. Žalobce zdůraznil, že mu jako daňovému subjektu není zákonem přesně uložen způsob evidence majetku a je ponecháno na jeho možnostech vedení evidence, a to i v podobě, jak tuto evidenci správci daně předložil. Žalobce proto dále namítl, že se nezakládá na pravdě ani tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že „*odvolatel (žalobce) nepředložil skladovou evidenci zásob, čímž nezajistil dostatečné údaje o svém obchodním majetku*“ a dále, že „*tato skladová evidence zásob nebyla vedena průběžně a nevypovídá o skutečném stavu a pohybu zásob*“. Žalobce nakonec též namítl, že ani v případě nejvyššího možného rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění, která v případě žalobce připadají v úvahu, nemohl být zjištěný daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak stanovil správce daně za použití pomůcek.

4. Žalobce dále namítal, že správce daně dostatečně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí předložených žalobcem. Ve zprávě o daňové kontrole nejsou dle názoru žalobce uvedeny žádné konkrétní důkazy, které by s dostatečnou intenzitou přesvědčivosti byly schopny vyvrátit (tedy nikoli jen zpochybnit) věrohodnost, průkaznost a správnost předložených povinných evidencí. K tomu žalobce odkázal na zjištění pouze minoritních odchylek a chyb v psaní v dokumentech skladové evidence a předložené inventury ke dni 31. 12. 2016, resp. 1. 1. 2017, a jejich účelové využití správcem daně a žalovaným k znevěrohodnění těchto dokladů. Správce daně nepředložil ani argumenty a důkazy vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložené evidence tržeb, tedy neunesl dle názoru žalobce ani toto své důkazní břemeno. Správce daně pak přesto vycházel při stanovení marže z tržeb evidovaných v EET. V jednom případě pro něj tedy EET byla dostatečným důkazem pro výši tržeb u zboží ve snížené sazbě DPH a podruhé byla nevěrohodná pro určení celkových tržeb v sazbě základní.
5. S tím pak souvisí námitka žalobce vztahující se k nesprávnému (nikoli realitě se blížícímu se) stanovení daně podle pomůcek. Správce daně použil nulových počátečních a konečných stavů zásob při výpočtu daňového základu na výstupu podle pomůcek. Tímto neodůvodněným postupem použití domněnky prodeje veškerých nákupů ihned po jejich nákupu a zanedbání výše skladových zásob na konci roku 2017 došlo dle žalobce k zatížení stanovení daně podle pomůcek takovou chybou, že daň byla stanovena nesprávně. Správce daně tak dle žalobce bezdůvodně vycházel z premisy, že veškeré daňovým subjektem nakoupené zboží bylo také prodáno. V dané lokalitě bylo přitom běžné, že se obchodníci předzásobují cigaretami, a to zejména z cenových důvodů, kdy nakoupí více v případě nějaké cenové akce, nebo z důvodů očekávaného každoročního zvýšení ceny kolků. Správce daně tedy zcela pominul stavy skladových zásob, když sám zjistil, že počáteční zůstatek zásob ke dni 1. 1. 2017 byl ve výši 1 684 856,54 Kč a konečný zůstatek zásob k 31. 12. 2017 ve výši 2 087 860,60 Kč. Žalobce proto namítl, že ani v případě nejvyššího možného rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění, která v rámci ekonomické činnosti žalobce připadají v úvahu, nemohl být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak jej stanovil při svém zjednodušujícím postupu správce daně za použití pomůcek, a proto měl žalobce pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti. Při stanovení daně dle pomůcek dále pak správce daně při stanovení výnosů tyto výnosy stanovil v částce převyšující tržby dle EET a zcela tím pominul výše uvedenou skutečnost, že výše tržeb je zcela nepochybně prokázána právě EET, kterou je nutno považovat za správnou, není-li prokázán opak. Správce daně následně dle žalobce nesprávně stanovil průměrnou marži na „ostatní zboží“ (jiné než tabákové výrobky) ve výši 76,54 %. Tuto marži stanovil pouze tak, že vycházel z tržeb u zboží se sníženou sazbou DPH evidovaných v EET a dále z daňových dokladů s datem uskutečnění zdanitelného plnění v uvedeném období, jež deklarují nákup zboží, na které je dle zákona o Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

DPH uplatňována první snížená sazba DPH, to vše za období od 1. 3. 2017 až do 31. 12. 2017, přičemž se jednalo o tržby ve výši 232 661 Kč a o nákup zboží ve výši 54 592 Kč. Správce daně pak dle názoru žalobce vůbec neodůvodnil, proč při stanovení marže na veškeré tržby daňového subjektu (vyjma tabákových výrobků) použil pouze marginální část tržeb za zboží se sníženou sazbou, proč vycházel pouze z údajů za uvedené období, jak zjistil, že veškeré zboží nakoupené v daném období bylo také prodáno, ani proč se odchýlil od svého vlastního zjištění, že z údajů Českého statistického úřadu se průměrná marže u obchodníků v maloobchodu ve stáncích a na trzích v roce 2017 pohybuje ve výši cca 39,5 %. Žalovaný se potom dle názoru žalobce nijak nevypořádal ani s námitkami týkajícími se chyb ve výpočtu, když správce daně dle žalobce použil nesprávnou marži, což ve svém důsledku zásadně mění výpočet celé použité pomůcky. Jestliže správce daně použil takto výrazně vyšší výši marže, než činila průměrná marže žalobce vyplývající z jeho účetnictví, měl nejprve podrobně zdůvodnit, proč je podle jeho názoru nižší průměrná obchodní marže vyplývající z účetnictví nevěrohodná. Musel tedy unést důkazní břemeno ve smyslu příslušných ustanovení daňového řádu. Podle žalobce je pak třeba konstatovat, že tomuto úkolu správce daně nedostál, a to ani v rámci odvolání, ke kterému žalovaný závěry správce daně potvrdil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl žalobu zamítnout, když shrnul dosavadní průběh řízení a následně se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce vůči napadenému rozhodnutí a rozhodnutí správce daně. Žalovaný zdůraznil, že jako odvolací orgán zkoumal pouze dodržení zákonných podmínek a způsob stanovení daně podle pomůcek, jakož i jejich přiměřenost.
7. Žalobcově námitce nepřezkoumatelnosti, ve které žalobce poukazoval na nedostatečnost odůvodnění ve vztahu k důkazům (skladové evidenci zásob a záznamu o provedené inventarizaci), předloženým žalobcem v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, nelze pak dle názoru žalovaného přisvědčit. Žalovaný shrnul průběh daňového řízení, včetně způsobu vyzývání žalobce k doložení skutečností rozhodných ke stanovení daně, a postup žalobce při jejich dokládání. Žalovaný se rovněž neztotožnil s tím, že nedostatky skladové evidence zásob byly marginální. Dle žalovaného nelze uvádět pouze absolutní rozdíly mezi skladovou evidencí a EET, když důvodů pro postup správce daně bylo více. Důvody, pro které skladovou evidenci předloženou žalobcem hodnotil jako neúplnou, nesprávnou a neprůkaznou, rozpornou s účetními zápisy, s daňovými doklady a s údaji evidovanými v EET, pak správce daně uvedl ve svém rozhodnutí, resp. ve zprávě o výsledku daňové kontroly, na které ve svém vyjádření odkázal. V posuzované věci byly totiž identifikovány rozpory s dalšími předloženými důkazními prostředky (rozpory mezi skladovou evidencí a položkami dle inventury, rozpory s předloženými daňovými doklady) a EET, přičemž i rozpory s EET byly v některých měsících patrně ve vyšších hodnotách, než které uváděl žalobce v podané žalobě. Žalovaný poukázal na § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), podle nějž byl žalobce mimo jiné povinen vést v evidenci pro účely ZDPH přehled obchodního majetku, přičemž tímto se podle § 4 odst. 3 ZDPH rozumí majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomické činnosti. Podle citovaného ustanovení je dle názoru žalovaného zcela zásadní splnění podmínky vést veškeré údaje vztahující se k daňovým povinnostem daňového subjektu v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že tato podmínka nebyla naplněna, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jelikož žalobce některá uskutečněná zdanitelná plnění v evidenci pro účely DPH vůbec neuvedl a přijatá plnění z jiného členského státu uváděl v nesprávné výši. Možnost stanovení daně na základě dokazování tak byla v uvedeném případě dle žalovaného pro účely ZDPH v podstatě znemožněna. K nově předloženým interním dokladům žalobce pak žalovaný uvedl s odkazem na body 19 až 21 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 208/2020-30, že nově předložené důkazní prostředky nemohou mít vliv na posouzení toho, zda žalobce v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno. Dokazování před správním soudem předloženými interními doklady by tudíž nemělo být připuštěno.

8. K námitce neunesení důkazního břemene žalovaný opět odkázal na průběh daňového řízení. Připomenul, že žalobce v první řadě nepředložil důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možno stanovit daň dokazováním, když správci daně nepředložil zejména skladovou evidenci. Správce daně měl současně důvodné pochybnosti ohledně plnění povinností související s EET žalobcem. V této fázi řízení bylo dle názoru žalovaného především na žalobci, aby unesl důkazní břemeno, pro jehož neunesení správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, a v tomto smyslu seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně následně dodanou skladovou evidenci hodnotil, nicméně identifikoval nesrovnalosti a nedostatky, pro které dospěl k závěru, že ani po předložení skladové evidence nelze stanovit daň dokazováním. Daňové řízení tak dle žalovaného nedospělo do momentu, kdy by správce daně prováděl dokazování ve snaze znevěrohodnit žalobcem předložené důkazní prostředky, a za tímto účelem vyhledával důkazní prostředky. Žalobcem vyzdvižovaná chybovost ve výši 0,42 % nebyla jediným důvodem, pro který nebyla skladová evidence považována za věrohodný důkazní prostředek. Žalovaný totiž současně zdůraznil, že uvedenou chybovost bylo s ohledem na nesrovnalosti zjištěné správcem daně nutno, coby kumulativní ukazatel, považovat za okolnost zkreslující věrný a poctivý obraz účetních dokladů u žalobce jako účetní jednotky. Identifikované nedostatky skladové evidence, pro které skladová evidence řádně nezachycuje skutkový stav při pohybu zásob, a skutečnost, že žalobce nepředložil jakékoliv doklady o prodeji zboží, pak žalobce v žalobě dle názoru žalovaného zcela pominul. Žalovaný trval na závěru o vykazování nižší obchodní přírážky, než udával žalobce, a závěru, že některá zdanitelná plnění v evidenci pro účely daně žalobce vůbec neuváděl či je uvedl v nesprávné výši. Tyto závěry mají oporu ve spisovém materiálu, přičemž k jejich prokázání nebylo ze strany správce daně nutno vyhledávat jakékoliv důkazní prostředky nad rámec těch, které již byly součástí spisového materiálu. K uvažovanému stavu zásob žalobce ve výši 0 Kč na počátku a konci zdaňovacího období žalovaný uvedl, že takový stav zásob zvolený správcem daně odpovídá jakékoliv jiné výši zásob, která však mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími nedoznala výraznějších změn a uvedená skutečnost nemohla zatížit stanovení daně podle pomůcek takovou chybou, aby jej nebylo možno považovat za dostatečně spolehlivé. Žalobcem odkazovaný počáteční a konečný stav zásob pak nebyl dle názoru žalovaného žalobcem věrohodnými důkazními prostředky prokázán.
9. K námitce nesprávného stanovení daně podle pomůcek žalovaný předně uvedl, že jakoukoliv nepřiměřenost při konstrukci pomůcek neshledal, když žalobce sám neuvedl, v čem spatřuje nedostatečnou spolehlivost stanovení daně. S odkazem na bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52, trval žalovaný na tom, že právě žalobce byl povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a byl povinen své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy, v případě použití pomůcek je totiž stanovení daně vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného). Žalovaný rovněž potvrdil správnost postupu správce daně, spočívající ve stanovení nulových počátečních a konečných hodnot zásob. Ve spojení s tím žalovaný dále uvedl, že jejich Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odlišné stanovení by znamenalo, že žalobce hromadil zásoby, které neměl v úmyslu prodat, případně že docházelo k rozprodání skladu bez úmyslu jeho dalšího obnovení (například při ukončení ekonomické činnosti), čemuž nic nenasvědčovalo. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52, v němž Nejvyšší správní soud k požadavku na zohlednění stavu zásob ve skutkově podobné situaci uvádí, že „při stanovení daně podle pomůcek daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, respektive napadat z jakéhokoli důvodu výběr pomůcek ze strany správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. dubna 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Námitkou, že měl správce daně zohlednit stav zásob, se však stěžovatelka fakticky domáhá právě použití konkrétní pomůcky, což jí nepřísluší.“ Ke stanovení daně nebylo dle žalovaného možné užít údaje evidované v EET, a to pro jejich rozpor s dalšími údaji sdělenými žalobcem, když k těmto údajům bylo nutno přistupovat se stejnou důkazní silou. Ohledně stanovené průměrné marže podle tržeb za zboží s první sníženou sazbou žalovaný uvedl, že ji správce daně stanovil pro důvodné pochybnosti o její výši. Z údajů za období od března do prosince roku 2017 pak správce daně vycházel proto, že pouze v tomto období měl žalobce povinnost evidovat tržby v EET. Pokud žalobce poukazoval na data Českého statistického úřadu, pak správce daně vlastním výpočtem na základě nezpochybněných důkazních prostředků předložených žalobcem (daňové doklady za nakoupené zboží) a na základě nezpochybněných tržeb s 15% sazbou daně odeslaných žalobcem do systému EET dospěl k odlišné výši marže, která však dle názoru žalovaného lépe odpovídala původně uplatněnému tvrzení žalobce při zahájení daňové kontroly, kdy na otázku správce daně, jakou marži uplatňuje žalobce na prodávané zboží, odpověděla zmocněnkyně žalobce, že na „ostatní zboží má docela velkou marži, nějakých 60 % nebo 70 %, ale to prodává méně“. Pokud žalobce dále namítal, že údaje z EET jsou jednou respektovány a v dalším případě zpochybněny, pak tato skutečnost vyplynula dle žalovaného z toho, že důvodné pochybnosti ohledně správnosti údajů vykazovaných v EET vznikly správci daně výlučně k tržbám za zboží v základní sazbě daně.

10. K nesprávným výpočtům správce daně pak žalovaný uvedl, že touto otázkou se nezabýval, když komplexně přezkoumal použité pomůcky co do jejich spolehlivosti, přičemž v tomto směru neshledal žádné vady ve výpočtu správce daně. Pokud šlo o námitku, podle které bylo povinností správce daně odůvodnit rozdíl stanovené marže a marže, která vyplývá z účetnictví žalobce, žalovaný uvedl, že z žalobcem předloženého účetnictví pro jeho nevěrohodnost nebylo možno dospět k žádné prokazatelné výši marže a již v tomto ohledu tedy uvedené námitce nebylo možné dle názoru žalovaného přisvědčit. Současně žalovaný zdůraznil, že v posuzované věci byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a žalobci proto nepřísluší zasahovat v dílčích otázkách do způsobu stanovení daně.

Posouzení věci soudem

11. O žalobě soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný se po řádném poučení, že mohou vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.
12. Napadené rozhodnutí žalovaného 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 lhůty pro podání žaloby. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly soudem zjištěny.

13. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud v této souvislosti poukázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že *„[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100).
14. Žalobce ve vztahu k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí namítal zejména, že z něj neplyne, na základě jakých závěrů dospěl žalovaný, resp. správce daně k tomu, že skladová evidence zásob žalobce neodpovídá konečnému stavu zásob k poslednímu dni zjištěnému fyzickou inventurou, ani že žalobce neúčtuje o inventarizačních rozdílech, a to při zohlednění záznamů EET. Dále žalobce v tomto směru namítl nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k zohlednění účtování obalů a dále namítl, že ani v případě nejvyššího možného rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění, která v případě žalobce připadají v úvahu, nemohl být zjištěný daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak stanovil správce daně výpočtem za použití pomůcek, tedy nesprávnost aplikace zvolených pomůcek, resp. nedostatečnost zdůvodnění výchozích hodnot pro určení DPH.
15. Soud prostudoval žalobou napadené rozhodnutí a shledal, že žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení a odvolací důvody žalobce, následně formuloval právní rámec, ze kterého v daném případě vycházel, včetně výkladu vybraných ustanovení relevantních právních předpisů a odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný podotkl, že v rámci daňového řízení byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění i s konstrukcí pomůcek, a uvedl na základě jakých skutečností tento závěr zastává. Na stranách 9 až 10 napadeného rozhodnutí žalovaný s odkazy na rozhodnutí správce daně podrobně rozvedl, z jakého důvodu měl za to, že v projednávané věci byly splněny podmínky pro doměření daňové povinnosti podle pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“). Žalovaný předně poukázal na skutečnost, že z průběhu daňového řízení bylo patrné, že žalobcem předložená evidence pro účely DPH nemohla být zákonným důkazním prostředkem ve smyslu § 92 a § 93 d. ř., neboť správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. zpochybnil její průkaznost, správnost a úplnost. Žalovaný v tomto směru odkázal na rozhodnutí správce daně, se kterým se ztotožnil v hodnocení původně předložené účetní dokumentace i účetní (skladové) dokumentace předložené žalobcem s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění. Žalobce tak dle napadeného rozhodnutí nepředložil průkaznou evidenci a skutečnosti uvedené v daňovém přiznání nebyly žalobcem prokázány ani jinými důkazními prostředky. Za takového stavu považoval žalovaný v souladu se správcem daně předloženou daňovou evidenci za neúplnou ve svém celku, protože byla v rámci jednotlivých dokladů i vnitřně rozporná a neodpovídala

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správcem daně opatřené evidenci EET, která sama o sobě byla vyhodnocena jako neprůkazná ve vztahu k celkovému objemu prodávaného zboží zjištěného z nezpochybněné části účetní evidence. Žalovaný v napadeném rozhodnutí s ohledem na uvedené uzavřel, že daňová evidence předložená daňovým subjektem byla neprůkazná, a tudíž ji nebylo možné použít jako důkaz prokazující údaje uvedené v daňovém přiznání. Žalovaný konstatoval, že tedy byla splněna podmínka pro aplikaci § 98 odst. 1 d. ř. spočívající v tom, že daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností.

16. S ohledem na to, že žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně o správné výši jak přijatých, tak uskutečněných zdanitelných plnění, resp. nedoložil takovou účetní evidenci, ze které by bylo možné vycházet při ověření základu daně a výše daně, musel správce daně dle napadeného rozhodnutí dospět k závěru, že vypovídací schopnost evidence k DPH je nedostatečná, a proto není možné základ daně ani daň stanovit dokazováním. Proto žalovaný dospěl souladně se správcem daně též k závěru, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, aby byl správce daně schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním, když v tomto směru žalobce neunesl důkazní břemeno, a tedy i tato podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byla splněna.
17. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že při stanovení výše výdajů při použití pomůcek pro určení základu daně a výše daně na vstupu správce daně vycházel z nezpochybněných dokladů (§ 98 odst. 3 písm. a) d. ř.), které byly předloženy žalobcem při daňové kontrole, vysvětlení podaných žalobcem jako daňovým subjektem (§ 98 odst. 3 písm. b) d. ř.) a vlastních poznatků získaných při správě daní (§ 98 odst. 3 písm. d) d. ř.). Z předložených daňových dokladů bylo totiž zřejmé, že je měl žalobce k dispozici ihned při převzetí zboží, tj. v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Totéž platilo i o dokladech za pořízení zboží z jiného členského státu, kdy bylo zboží zapláceno v cizí měně. Správce daně přepočítal cizí měny na české koruny dle kurzu platného ke dni povinnosti přiznat daň. Dle data uskutečnění zdanitelného plnění zahrnul správce daně předmětné doklady do jednotlivých zdaňovacích období. S tímto postupem se žalovaný ztotožnil, stejně jako s určením výchozího a konečného stavu skladu zboží v jednotlivých zdaňovacích obdobích na stejné hodnotě vyjádřené nulou. V tomto směru žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil, že takto stanovené hodnoty mohou vypovídat v zásadě libovolné výši, nikoliv pouze nule, a plyne z nich, že hodnota skladových zásob se meziročně významně nezměnila. Tento závěr pak žalovaný i správce daně opřeli o skutečnost, že z předložené účetní evidence nebyla meziroční změna skladových zásob zřejmá, a z nutnosti stanovit výchozí a konečnou hodnotu vzhledem k nemožnosti vycházet z předložené účetní a inventarizační dokumentace.
18. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný rovněž popsal použití pomůcek pro určení základu daně a výše daně na výstupu. Zde použil správce daně jako pomůcku pro stanovení základu daně u uskutečněných zdanitelných plnění výpočet obchodní přírážky z údajů na základě vlastního zjištění u srovnatelných daňových subjektů, a to pro cigarety. Tímto způsobem určil správce daně obchodní přírážku pro cigarety ve výši 6,68 %. S tímto postupem správce se shodoval i žalovaný v napadeném rozhodnutí, neboť pro stanovení obchodní přírážky v rámci konstrukce pomůcek správce daně vybral subjekty vykazující vysokou shodu podmínek, v jejichž prostředí uskutečňuje žalobce svoji ekonomickou činnost. Tento postup shledal též soud, po nahlédnutí do připojeného správního spisu (neveřejné části) se srovnávacím materiálem, zcela přezkoumatelným.
19. Jako pomůcku při výpočtu obchodní přírážky u „ostatního zboží“ (zejm. potraviny, nápoje) využil správce daně nezpochybněné důkazní prostředky předložené žalobcem (daňové Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

doklady za nakoupené zboží) a také důkazní prostředky, které si správce daně obstaral bez součinnosti s žalobcem (nezpochybněné tržby s 15% sazbou daně odeslané odvolatelem do systému EET). Takto zjištěná výše obchodní přírážky činila 76,54 %, což dle žalovaného odpovídalo vyjádření žalobce o její výši při zahájení kontroly. Na základě takto použitých pomůcek měl správce daně za to, že při použití výše uvedených obchodních přírážek se následně stanovená daňová povinnost v maximální možné míře přibližuje realitě, tzn. že daň bude stanovena dostatečně spolehlivě ve smyslu § 98 odst. 4 d.ř. Napadeným rozhodnutím pak žalovaný též aproboval úvahu správce daně, že nelze přihlídnout k marži zjištěné z dat Českého statistického úřadu ve výši 39,5 %, neboť ta s ohledem na zjištění správce daně neodpovídala maržím zjištěným správcem daně a byla v rozporu s původním tvrzením žalobce o výše marže u ostatního zboží. I tuto úvahu soud shledal z hlediska odůvodnění napadeného rozhodnutí jako obecně logickou a ve svém důsledku přezkoumatelnou.

20. Dále žalovaný potvrdil v napadeném rozhodnutí výpočet správce daně uskutečněných zdanitelných plnění (základu daně) z daňově uznatelných plnění (přijatých zdanitelných plnění) jejich navýšením o určenou obchodní přírážku v případě cigaret a o marži v případě „ostatního zboží“. Součástí výpočtu bylo též zohlednění nákladů na vratné obaly. Způsob výpočtu je pak v napadeném rozhodnutí vyjádřen obecným vzorcem odkazem na rozhodnutí správce daně (čl. 2.2.3.). Samotný výsledek výpočtu je v rozhodnutí správce daně obsažen zejména v tabulce v čl. 2.2.6., když pro přezkoumání výpočtu je nutno zohlednit zejména rozhodnutím odkazovanou tabulku č. 7, která je nedílnou součástí rozhodnutí správce daně. Z popsanych údajů je zřejmé, že žalovaný shodně se správcem daně určil uskutečněná zdanitelná plnění (UZP) z přijatých zdanitelných plnění navýšených o pomůckami určenou obchodní přírážku/marži. V případě cigaret pak výpočet odpovídal pro jednotlivá zdaňovací období v rozhodnutí uvedenému obecnému vzorci „ $ZD + ZD \cdot \text{obchodní přírážka v \%}$ “, kde „ZD“ je základ daně. V případě „ostatního zboží“ pak výpočet odpovídal rovněž v rozhodnutí uvedenému obecnému vzorci „ $ZD / (1 - \text{marže} / 100)$ “ pro jednotlivá zdaňovací období a sazby daně, a to s výjimkou období ledna 2017 pro zboží v sazbě 21 % DPH, kde byl určen z UZP ve výši 3 022,30 Kč a základ daně údajně navýšený o marži 76,54 % ve výši 471 109,54 Kč (odpovídající však marži 99,36 %); března 2017 pro zboží v sazbě 21 % DPH, kde byl určen z UZP ve výši 18 523,78 Kč a základ daně údajně navýšený o marži 76,54 % ve výši 134 798,73 Kč (odpovídající však marži 86,26 %); dubna 2017 pro zboží v sazbě 21 % DPH, kde byl určen z UZP ve výši 15 543,33 Kč a základ daně údajně navýšený o marži 76,54 % ve výši 121 668,07 Kč (odpovídající však marži 87,22 %); a července 2017 pro zboží v sazbě 15 % DPH, kde byl určen z UZP ve výši 5 186,53 Kč a základ daně údajně navýšený o marži 76,54 % ve výši 43 591,35 Kč (odpovídající však marži 88,1 %).
21. S ohledem na uvedené a blíže neodůvodněné odchylky ve výpočtu daně dle pomůcek je dle názoru soudu nutno hledět na provedený výpočet sloužící k doměření daně dle pomůcek k námitce žalobce jako na nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí ani z rozhodnutí správce daně není zřejmé, jakým způsobem byly tyto hodnoty dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 d.ř. stanoveny a zda stanovují dostatečně spolehlivě daňové povinnosti žalobce. Pro úplnost soud doplňuje, že s ohledem na nepřezkoumatelnost výpočtu základu daně popsanou shora již další výpočty základu daně a doměřované daňové povinnosti přezkumu nepodroboval.
22. Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu potom plyne, že: *„Jakkoli je nepřezkoumatelnost žalobou napadeného správního rozhodnutí nutnou a dostatečnou Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

podmínkou jeho zrušení, nezabývá to soud vedle konstatování takového nepřezkoumatelnosti též povinnosti vypořádat se s (dalšími) žalobními námitkami či případně zabývat se jinými důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti, či jeho nicotností, a to v té míře, v jaké to obsah napadeného správního rozhodnutí umožňuje. V soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu se totiž může stát, že toto rozhodnutí bude ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, avšak ve vztahu k jiným, na prvních z nich relativně nezávislým, požadavkům přezkoumatelnosti vyhoví. Může tomu být nejen tehdy, vztahuje-li se nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí toliko k některému z vícero jeho výroků, ale například i tehdy, je-li odůvodnění jednoho výroku nepřezkoumatelné toliko ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám, výsledek jejichž posouzení sám o sobě neovlivňuje posouzení dalších skutkových či právních otázek, které byly rovněž pro rozhodnutí správního orgánu o věci podstatné“ (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Souladně s vyloveným názorem Nejvyššího správního soudu se tak soud následně vypořádal též s dalšími námitkami žalobce.

23. K námitce žalobce, že správce daně dostatečně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí předložených žalobcem, resp. že správce daně, potažmo žalovaný neunesl své důkazní břemeno k vyvracení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložené evidence tržeb, pak soud přezkoumal postup správce daně ohledně jeho zjištění k evidencím žalobce včetně procesního postupu správce daně při zajištění účetních evidencí žalobce. Soud předně uvádí, že napadeným rozhodnutím žalovaný se správcem daně stanovili žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 věty první d. ř., jež stanoví, že „*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.*“ 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).
24. 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 d. ř., a proto je odkazovaná 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 tak třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací 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,* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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).

25. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožnil a konstatuje, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v projednávané věci splněny. Žalobce totiž nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období roku 2017 (srov. § 92 odst. 3 d. ř.). Nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce spatřoval soud ve shodě s žalovaným v tom, že žalobce, ačkoli ho s ohledem na řádně sdělené a prokázané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno, neprokázal, že vedená a předložená evidence pro účely DPH podle § 100 ZDPH je správná, pravdivá a průkazná.
26. Na tomto místě považuje soud za vhodné připomenout, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně, ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací 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 d. ř. Podle písmene c) citovaného 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 d. ř.), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [srov. § 86 odst. 3 písm. c) d. ř.]. 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) d. ř. zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
27. 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 pochybnosti 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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

28. 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 vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést.
29. Jak soud rekapituluje ze správního spisu, v projednávané věci správce daně 4. 7. 2018 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 a DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2017 (dále jen „kontrolovaná zdaňovací období“) v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osob a DPH.
30. V rámci daňové kontroly byly dne 23. 7. 2018 žalobcem doloženy následující důkazní prostředky: kniha analytických účtů za období 1. 1. 2017 až 31. 12. 2017, evidence pro účely DPH za období 1. 1. 2017 až 31. 12. 2017, daňové doklady, na základě nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, pokladní deník dokladová řada D, pokladní deník dokladová řada PKEUR, pokladní deník dokladová řada PKPLN, evidence stavu zásob k 31. 12. 2016 a k 31. 12. 2017, výpis z bankovního účtu za leden až březen 2017 a historie transakcí od 1. 4. 2017 do 31. 12. 2017, směrná účtová osnova a účtový rozvrh, příjmové doklady za leden až prosinec 2017 a 12x soubor ve formátu .xls s názvem Tržby 01-2017 až Tržby 12-2017. Dne 16. 10. 2018 byly správci daně doručeny následující důkazní prostředky: účetní deník za období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, hlavní kniha analytické evidence za období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, příjmový pokladní doklad č. PKEUR5, PKEUR6 PKEURIO a PKPLN4 - PKPLN6. Dále pak téhož dne byly správci daně doručeny evidence pro účely DPH za jednotlivá zdaňovací období leden až prosinec 2017. Dne 17. 10. 2018 byly správci daně doručeny smlouva o nájmu nebytových prostor, pokladní pásky za období březen až prosinec 2017 související s příjmovými pokladními doklady za období březen až prosinec 2017 a opis účtového rozvrhu za rok 2017.
31. Správce daně předložené důkazní prostředky vyhodnotil a zjistil, že mu dosud nebyla doložena skladová evidence zásob vedená za období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, kterou musí účetní jednotka vést při účtování o zásobách metodou B vždy. Žalobce nepředložil ani evidenci obchodního majetku (zásob) dle § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH. Předložen dále nebyl záznam o provedené inventarizaci ve smyslu § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZOU“). Po vyhodnocení popsaných důkazních prostředků správce daně uzavřel, že z těchto nelze ověřit tvrzené obchodní přírážky a marže, původně tvrzené obchodní přírážky pro cigarety kolem 6 % a pro „ostatní zboží“ marže ve výši 60-70 %, podáním ze dne 23. 7. 2018 upravené na výši 30 %. K takto tvrzeným maržím proto nebylo možné dle závěru správce daně přihlížet. Správce daně následně konstatoval absenci stěžejních důkazních prostředků a komparoval tvrzenou obchodní přírážku s příslušnými cenovými předpisy a zjištěnou přírážkou u jiných tří srovnatelných obchodníků pro cigarety, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výsledkem čehož zjistil výši akceptovatelné cenové přírážky pro cigarety ve výši 6,68 %. Průměrnou marži pro „ostatní zboží“ pak správce daně určil nejprve z údajů Českého statistického úřadu ve výši cca 39,5 %, když současně konstatoval, že uvedenému zjištění, ve vztahu k výši deklarovaných výdajů a potažmo přijatých zdanitelných plnění, neodpovídá výše tržeb a potažmo uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných žalobcem. S těmito závěry o svých důvodných pochybnostech ve vztahu k daňovým tvrzením žalobce se správce daně následně obrátil na žalobce s výzvou ze dne 29. 10. 2018, č. j. 2317862/18/2501-60561-508286, k prokázání skutečností tvrzených v daňových přiznáních a poučil ho o následcích jejich nedoložení. Žalobce na výzvu v určené lhůtě nereagoval a správce daně tak uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když absence důkazních prostředků má za následek nemožnost stanovení daně dokazováním, a to poté, co dle úředního záznamu ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1547692/19/2501-60561-508286, nahlédl do EET žalobce za období od 1. 3. 2017 do 31. 12. 2017, kdy byly tržby žalobcem evidovány.

32. Z popsaného úředního záznamu a přiložených výstupů EET je poznatelné, že žalobce odeslal za sledované období do EET tržby ve výši 5 088 595,27 Kč, z toho částka bez DPH ve výši 4 644 074,55 Kč. Správce daně následně komparoval evidované tržby v EET se zjištěnými výdaji na nákup zboží, a to se zjištěním, že při započtení nákladové ceny nakupovaných cigaret ve výši 4 610 092,65 Kč a z nich plynoucích tržeb dle určené obchodní přírážky ve výši 4 918 046,87 Kč, zbývá z tržeb evidovaných EET na tržby za „ostatní zboží“ nakoupené ve sledovaném období za nákladovou cenu 493 582,68 Kč pouze 326 181,13 Kč, tedy částka nižší než cena nákladů na pořízení „ostatního zboží“. Z popsaného zjištění pak správce daně dovodil, že na základě tržeb evidovaných v EET nelze určit marži připadající na „ostatní zboží“, ale tuto je nutné určit pomůckami z tržeb v 15% sazbě DPH. Ze správního spisu je dále zřejmé, že dne 8. 11. 2019 žalobce správci daně po telefonické výzvě doplnil pro daňové řízení podklady označené jako „Evidence příjmů u nájmu 2017“ a „Kniha analytické evidence“ za období 1. 1. 2017 až 31. 12. 2017, když dříve předložené doklady byly neúplné. V případě druhé z popsaných příloh se pak jedná zjevně o skladovou evidenci žalobce ze dne 22. 7. 2018 plynoucí z inventury za sledované období, která byla správcem daně zaevidována dne 20. 11. 2019 pod č. j. 2450609/19.
33. Správce daně následně přistoupil ke stanovení DPH za jednotlivá zdaňovací období podle pomůcek dle § 98 d. ř. a k určení doplateků daně z přidaného hodnoty podle pomůcek, které vyjádřil ve sdělení výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly ze dne 10. 12. 2019, č. j. 2526823/19/2501-60561-507958, které bylo žalobci doručeno dne 11. 12. 2020. K předložené „inventuře“ pak správce daně v popsaném sdělení uvedl, že tu nelze považovat za průkazný účetní záznam z důvodu absentující skladové evidence zásob, v důsledku čehož nelze tvrzený fyzický stav zásob ověřit ke stavu účetnímu.
34. Žalobce se následně k výsledkům kontrolního zjištění daňové kontroly opakovaně vyjádřil a vznesl námitky proti jeho závěrům. S popsanými vyjádřeními pak žalobce doručil správci daně elektronické podání ze dne 2. 12. 2020 obsahující soubory zaevidované správcem daně pod č. j. 121741/20 na CD založeném ve spise. Popsaný disk dle zjištění soudu obsahuje soubor programu MS Excel označený „Kopie – Evidence skladu .xlsx“ a jeho obsahem jsou tabulky pro jednotlivé měsíce (označené leden až prosinec) s tím, že ve sloupci A je vyznačeno „nákupy zboží“ a dále označení jednotlivého zboží, v dalších sloupcích B a C jsou pro jednotlivá zboží uvedena čísla, zřejmě označující jejich množství z předcházejícího období, dále zřejmě jednotková cena zboží a v dalších sloupcích označených zřejmě daty jednotlivých dnů v měsíci jsou uvedena čísla v kladné a záporné hodnotě pro jednotlivé zboží, zřejmě označující přírůstky a úbytky jejich množství (dokument neobsahuje

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vysvětlující legendu či ověřovací prvky). Dodatečně předloženou skladovou evidenci správce daně přezkoumal a výsledky formuloval v úředním záznamu ze dne 23. 7. 2020, č. j. 1806240/20/2501-60561-508286, se závěrem, že žalobcem předložená skladová evidence zásob po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je neúplná, nesprávná a neprůkazná, v rozporu s účetními zápisy, s daňovými doklady a s údaji evidovanými v EET. Konečný stav zásob vycházející z předložené skladové evidence zásob neodpovídá konečnému stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období zjištěnému fyzickou inventurou, přičemž zápis o provedené inventarizaci daňový subjekt nepředložil a o inventarizačních rozdílech neúčtuje. Po seznámení se s předloženou skladovou evidencí a po jejím porovnání s dalšími účetními doklady předloženými žalobcem a údaji z EET se soud ztotožnil s popsáním skutkovým závěrem správce daně o předložené skladové evidenci.

35. Dle § 8 odst. 1, 2 a 4 ZOU jsou účetní jednotky definované v § 1 ZOU povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci. Účtování o zásobách je upraveno ZOU, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (srov. § 9 ZOU), a Českým účetním standardem č. 015 — Zásoby.
36. Žalobce účtoval o zásobách způsobem B, tedy v průběhu roku měl účtovat veškeré výdaje na pořízení zásob rovnou do spotřeby. Použití tohoto způsobu je účetními předpisy podmíněno důsledným vedením skladové evidence, aby bylo možné kdykoliv v průběhu účetního období prokázat stav zásob včetně ocenění. Na konci účetního období při uzavírání účetních knih v takovém případě daňový subjekt počáteční stav zásob k 1. 1. zaúčtuje do spotřeby, provede fyzickou inventuru, tj. zjištění skutečného stavu zásob, a inventarizaci, tj. porovnání mezi stavem fyzické inventury a stavem vykázaným v účetnictví. Případné rozdíly, manka či přebytky proúčtuje daňový subjekt do skladu, manka jako úbytky skladu zásob, přebytky jako přírůstky skladu zásob, a konečný stav dle inventarizace k 31. 12. zaúčtuje jako nový zůstatek zásob na účtu snížení nákladů o neprodané zboží.
37. Jak soud zjistil souladně s daňovými orgány, žalobce k daňové kontrole nepředložil řádnou skladovou evidenci zásob, kterou byl povinen vést ve smyslu výše uvedených účetních předpisů, a dále ve smyslu § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH, který stanoví plátcí daně vést v evidenci pro účely DPH přehled obchodního majetku. Žalobce v průběhu daňové kontroly, přes zaslou výzvu s vyjádřenými pochybnostmi správce daně o jeho daňové evidenci a ani po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly, nepředložil ani jiný relevantní důkazní prostředek, např. přehled obchodního majetku požadovaný § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH, nahrazující řádnou skladovou evidenci zásob, tj. takový důkazní prostředek, z něhož by byl seznatelný pohyb zásob od okamžiku jejich pořízení do okamžiku jejich prodeje s vazbou na konkrétní dosažený příjem. Vzhledem k absenci řádné skladové evidence zásob nemohl žalobce dostát ani své povinnosti stanovené v § 29 a 30 ZOU, tzn. provést účetně relevantní inventarizaci, vypořádat se s případnými inventarizačními rozdíly a vyúčtovat je do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku. Pro úplnost pak lze uvést, že žalobcem předloženou inventuru nelze považovat za průkazný účetní záznam právě z důvodu absentující řádné skladové evidence zásob, v důsledku čehož nelze tvrzený fyzický stav zásob ověřit se stavem účetní. Analogicky je nutné uvedený postup aplikovat i ve vztahu k ZDPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

38. Na základě shora uvedeného je pak dle názoru soudu nutno konstatovat souladně se správcem daně a žalovaným, že účetnictví daňového subjektu bylo nesprávné a neprůkazné, a proto je nebylo možné použít jako důkaz prokazující údaje uvedené v daňových přiznáních žalobce, ani z nich nebylo možné vycházet při stanovení daně. Žalobce tak nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 d. ř., a to zásadním způsobem, protože neprokázal údaje, které deklaroval v daňových přiznáních, přičemž absence důkazních prostředků nabyla takové míry, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. V důsledku výše uvedeného to byl žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno, a jeho námitku o neunesení důkazního břemene správcem daně, resp. žalovaným v napadeném rozhodnutí, tak soud posoudil jako nedůvodnou.
39. Pro úplnost soud uvádí, že námitky žalobce k výsledku kontrolního zjištění byly správcem daně vypořádány před přijetím napadeným rozhodnutím potvrzených dodatečných platebních výměrů, jak je zřejmé ze záznamů o jejich vypořádání i ze samotné zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 7. 2018, č. j. 1806370/20/2501-60561-508286, a dále z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 7. 2020, č. j. 1806346/20/2501-60561-508286. Součástí vypořádání námitek byla i odpovídající úvaha správce daně, proč pokládal údaje deklarované žalobcem v daňových přiznáních za neodpovídající a nedoložené, a proč tak důkazní břemeno na jejich prokázání přešlo na žalobce. Tuto evidenci následně správce daně rovněž zohlednil v popsané zprávě o daňové kontrole. Konkrétně správce daně uvedl, že žalobcem předložená skladová evidence zásob po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je neúplná, nesprávná a neprůkazná, v rozporu s účetními zápisy, s daňovými doklady a s údaji evidovanými v EET. Konečný stav zásob vycházející z předložené skladové evidence zásob neodpovídal konečnému stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období zjištěnému fyzickou inventurou, přičemž zápis o provedené inventarizaci daňový subjekt nepředložil, o inventarizačních rozdílech neúčtoval. Dle uvedeného tedy nelze dát za pravdu žalobci, že by správce daně postup pro určení daně přechodem na pomůcky ve smyslu § 98 d. ř. zvolil, aniž by vzal v úvahu veškerou předloženou účetní dokumentaci, včetně skladové evidence předložené žalobcem po seznámení se s výsledky kontrolního zjištění daňové kontroly.
40. Dále se soud věnoval námitkám žalobce týkajícím se nesprávného (nikoli realitě se blížícímu se) stanovení daně podle pomůcek. Žalobce v tomto směru zpochybnil postup správce daně, který použil nulových počátečních a konečných stavů zásob při výpočtu daňového základu na výstupu podle pomůcek, dále stanovení výnosů ve výši přesahující výši tržeb evidovanou v EET, dále stanovení marže pro veškeré „ostatní zboží“ dle tržeb evidovaných v EET a nákupu zboží pro zboží prodávané v nižší zákonné 15% sazbě DPH, a dále odklon správce daně a žalovaného od marže zjištěné z údajů Českého statistického úřadu.
41. Soud předně podotýká, že lze přisvědčit žalovanému v tom, že žalobce jako daňový subjekt není oprávněn účastnit se procesu výběru pomůcek a nemá právo navrhopvat konkrétní pomůcky; jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ovšem současně vyplývá, že „daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah ...“ (blíže viz rozsudek Nejvyššího

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 ...*“ (srov. 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 ...*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43).

42. Judikatura Nejvyššího správního soudu se tedy ustálila na tezi, že daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek pouze tehdy, pokud správce daně při volbě pomůcek hrubě vybočí z mezí správního uvážení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, body 38 a 40, dále i například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). S citovanými názory Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že charakter žalobcem vznesených žalobních námitek umožňuje učinit částečný závěr, že právě takové hrubé vybočení z mezí správního uvážení žalobce namítal, a proto soud přezkoumal namítanou aplikaci pomůcek ve smyslu § 98 d. ř.
43. Žalobce především poukazoval na to, že daňová povinnost mu nemohla být stanovena dostatečně spolehlivě, když žalovaný při výpočtu marží za prodané „ostatní zboží“ pro určení základu daně zvolil jako pomůcku údaje získané z EET, resp. že vycházel z výše tržeb uvedených v EET pouze ve snížené 15% sazbě DPH, a takto stanovil marži vztahující se k prodeji „ostatního zboží“ ve snížené i základní sazbě DPH ve výši 76,54 %.
44. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně v projednávané věci stanovil žalobci daňovou povinnost ve smyslu § 98 d. ř. dle pomůcek tak, že na základě dokladů, které byly předloženy daňovým subjektem v rámci daňové kontroly, resp. z charakteru plnění na uvedených dokladech, které byly zároveň uhrazeny a které nebyly správcem daně zpochybněny (především se jednalo doklady vztahující se k nákladům nakoupené zboží), stanovil výši skutečněných zdanitelných plnění pro zboží v 15% a 21% sazbě DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2017. Následně správce daně stanovil obchodní přírážky a marže za žalobcem prodávané zboží a zvýšením základu daně o obchodní přírážku a marži stanovil základ DPH za prodané zboží ve snížené a základní sazbě DPH (srov. zprávu o výsledku daňové kontroly a napadené rozhodnutí). Při stanovení marže u „ostatního zboží“ v 15% a 21% sazbě DPH, u něhož nebyla marže regulovaná, správce daně uplatnil marži ve výši 76,54 %. Správce daně uvedl, že předmětnou marži vytěžil z tržeb, které daňový subjekt odeslal za období od 1. 3. 2017 do 31. 12. 2017 do EET za prodané zboží se sníženou sazbou daně, tj. s 15% sazbou DPH, a dále, že vycházel z daňových dokladů, které deklarují nákup zboží, na které je dle ZDPH uplatňovaná první snížená sazba daně, přičemž dle užití sumy (232 661 Kč) vycházel z nákladů opět za období od 1. 3. 2017 do 31. 12. 2017. Z takto stanovené marže ve výši 76,54 % správce daně vycházel při určení základu daně z prodeje „ostatního zboží“ v 15% a 21% sazbě DPH (srov. úřední záznam ze dne 19. 11. 2019,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. j. 1547692/19/2501-60561-508286). Žalovaný tento postup při konstrukci a aplikaci pomůcky v napadeném rozhodnutí potvrdil.

45. Daňové orgány tedy při stanovení daňové povinnosti ve spojení s „ostatním zbožím“ prodáváním žalobcem použily jako pomůcku výši marže při prodeji ostatního zboží v 15% sazbě DPH, při jejímž stanovení vycházely z údajů získaných z EET pro tuto sníženou sazbu, tj. z tržby odeslané žalobcem do EET s 15% sazbou DPH.
46. Konstrukce dané pomůcky by byla dle názoru soudu racionální a logická, pokud by ovšem v tržbách evidovaných v EET se sníženou sazbou byly zobrazeny pouze tržby žalobce za prodané „ostatní zboží“ s 15 % sazbou DPH. Jak ovšem vyplývá z úředního záznamu správce daně ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1547692/19/2501-60561-508286, v tržbách odeslaných do EET s 21% sazbou nebyly zahrnuty žádné tržby za prodané „ostatní zboží“ se základní sazbou, přičemž tato úvaha se opírala o to, že tržby za prodej cigaret, u nichž byla obchodní přírážka stanovena jiným způsobem, samy o sobě přesahují evidované tržby v základní sazbě daně (21 %). Uvedené však může svědčit též o tom, že žalobce zahrnul tržby za „ostatní zboží“ se základní sazbou do položek ostatní zboží se sníženou sazbou, popř. že údaje o tržbách za prodej ostatního zboží v 15% a 21% sazbě DPH žalobce při odesílání do EET nerozlišoval, či veškeré údaje o tržbách odesílal do EET s 15% sazbou DPH, anebo tyto tržby neevidoval či krátil. Výše tržeb odeslaných do EET s 15% sazbou DPH byla tedy zkreslena tím, že zobrazuje výši tržeb za prodané „ostatní zboží“ se sníženou a základní sazbou, resp. mohla být navýšena i o tržby za prodané „ostatní zboží“ spadající do základní sazby daně, popřípadě mohla být a s velkou pravděpodobností byla postižena neevidováním či krácením tržeb, jak bylo správcem daně dovozeno pro „ostatní zboží“ v základní sazbě daně i v popsaném úředním záznamu a následně v rozhodnutích daňových orgánů. Údaje získané z EET tak nemohly být dle názoru soudu správcem daně použity pro vypovídající výpočet marže u „ostatního zboží“ s 15% sazbou DPH, natož pro výpočet marže u „ostatního zboží“ se základní 21% sazbou DPH, resp. následně pro výpočet základu DPH, neboť nemohou vést ke způsobitelnému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Konstrukce dané pomůcky, kterou správce daně zvolil při stanovení DPH, tak nemůže být v daném případě považována za spolehlivou pro stanovení této daně, neboť dostatečně přesně nereflektuje realitu. Tomu, že údaje o odeslaných tržbách do EET o prodeji „ostatního zboží“ mohou být zkreslené nasvědčuje i fakt, že správcem daně zjištěná marže u prodaného ostatního zboží se sníženou sazbou je téměř dvojnásobná oproti sazbě, která vychází z údajů získaných správcem daně od Českého statistického úřadu (ve výši cca 39,5 %).
47. Soud podotýká, že si je vědom toho, že stanovení daně podle pomůcek bývá zpravidla méně přesné než její zjištění dokazováním. Jedná se o kvalifikovaný odhad, který z povahy věci ani nemůže zcela přesně odpovídat realitě. Soud ovšem zdůrazňuje, že za pomůcku nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení, nebo – jako je tomu i v nyní projednávané věci – vychází ze zjevně nesprávných údajů (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS).
48. Soud proto uzavírá, že pokud daňové orgány při stanovení základu DPH použily pro výpočet příjmů žalobce za prodej zboží ve snížené sazbě jako pomůcku výši marže zjištěnou z údajů odeslaných žalobcem do EET, nezvolily vhodnou a spolehlivou pomůcku, která by měla racionální povahu a na jejímž základě by bylo možné v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jí určených skutečností. Výsledná daň nemohla a ani nebyla tímto Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

postupem podle názoru soudu stanovena dostatečně spolehlivě. Z tohoto důvodu je žalobou napadené rozhodnutí nezákonné.

49. Pro úplnost soud uvádí, že pokud se jedná o namítanou nesprávnou úvahu správce daně, který použil nulových počátečních a konečných stavů zásob při výpočtu daňového základu na výstupu podle pomůcek, pak takový postup soud shledal jako metodu, která může vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. V tomto směru se soud ztotožnil s postupem správce daně, souladně s argumenty žalovaného. Tento postup byl motivován úvahou, podle které ze spisového materiálu neexistuje důvod se domnívat, že v průběhu jednotlivých zdaňovacích obdobích docházelo k zásadním změnám ve výši zásob žalobce. Výchozí a konečný stav zásob v nulové výši tak odpovídal jakékoliv jiné výši zásob, která však mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími nedoznala výraznějších změn. Pokud žalobce odkazoval na zůstatky zásob vyplývající z jím předložených důkazních prostředků, konstatoval soud ve shodě s žalovaným, že v posuzované věci nebyl počáteční a konečný stav zásob věrohodnými důkazními prostředky prokázán a nebylo k němu proto možné přihlížet ani při stanovení výše daně, ani při aplikaci pomůcek dle § 98 d. ř.
50. Soud tedy shledal žalobu z důvodů uvedených v předchozích bodech tohoto rozsudku důvodnou, a proto žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost a podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.
51. Závěrem soud uvádí, že neprováděl důkaz interními doklady k 31. 12. 2017 a k 1. 1. 2017, inventurním soupisem k 31. 12. 2017 a k 1. 1. 2017 a dokumentem „D. V. T. final.xlsx“. Ačkoliv totiž doplnění důkazů soudem v obecné rovině jistě možné je, pak ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů, když soudní přezkum není pokračováním daňového řízení. Je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže žalobce dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Uvedený právní názor je pak v souladu rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (srov. bod 66 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135) a byl shledán též ústavně souladným (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 4. 2019, sp. zn. III. ÚS 3734/18).
52. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč. Tato částka se skládá z částky 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek za žalobu, dále z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, a to převzetí a příprava zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d); a dále z částky 600 Kč za dva s tím související režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1, odst. 4 citované vyhlášky.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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, 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 25. října 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.