



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 JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: **M. P.**, narozen X,
bytem X,
zastoupen EKP Advisory, s.r.o., daňovým poradcem,
sídlem Senovážné náměstí 992/8, 110 00 Praha 1,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4057/23/5300-21443-701707,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4057/23/5300-21443-701707, se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4057/23/5300-21443-701707, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno 12 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Ústecký kraj, (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 5. 2021 s čísly jednacími: 1359872/21/2509-50521-507894, 1387399/21/2509-50521-507894, 1387426/21/2509-50521-507894, 1387443/21/2509-50521-507894. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

507894, 1387459/21/2509-50521-507894, 1387552/21/2509-50521-507894, 1387646/21/2509-50521-507894, 1387877/21/2509-50521-507894, 1387887/21/2509-50521-507894, 1387894/21/2509-50521-507894, 1387908/21/2509-50521-507894 a 1387917/21/2509-50521-507894, 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 § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 3 527 902 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu stanoveno penále v celkové výši 705 575 Kč, přičemž DPH i penále byly stanoveny za 12 kalendářních čtvrtletí v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2019. Žalobce požadoval, aby bylo zrušeno i všech 12 dodatečných platebních výměrů.

Žaloba

2. V úvodu žaloby nastínil žalobce skutkovou situaci, podle které měl správce daně pochybnosti o nevykázaných uskutečněných zdanitelných plněních, a proto zahájil dne 6. 3. 2020 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za období od 1. čtvrtletí 2017 do 4. čtvrtletí 2019, a to v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení DPH. Před správcem daně v průběhu daňové kontroly vystupovala tehdejší zmocněnkyně žalobce, jeho účetní, paní H. R., která však dle žalobce nereagovala na výzvy správce daně a neposkytla mu žádné podklady, ačkoli žalobce ujišťovala, že plní veškeré povinnosti stanovené správcem daně. Teprve v souvislosti s doručením 12 dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 5. 2021 zjistil žalobce, jaká je skutečnost. Žalobce proto odvolal plnou moc paní H. R. a pověřil novou zmocněnkyni, svou novou účetní, paní M. B., která se správcem daně řádně spolupracovala. Dne 6. 6. 2021 žalobce podal odvolání proti přijatým dodatečným platebním výměrům. Následně dne 15. 7. 2021 byla žalobci správcem daně doručena výzva k doložení důkazních prostředků č. j. 1709629/21/2509-60562-506551. Lhůta pro doložení prostředků měla uplynout k datu 30. 7. 2021. Před tímto datem však žalobce utrpěl úraz, a proto požádal o prodloužení lhůty do 12. 8. 2021. Správce daně následně rozhodl o prodloužení lhůty do navrženého termínu. Dne 11. 8. 2021 podal žalobce, vzhledem ke svému trvajícimu špatnému zdravotnímu stavu, další žádost o prodloužení lhůty. Této žádosti správce daně vyhověl pouze částečně, když lhůtu prodloužil pouze o jeden den. Žalobce ani paní M. B. nebyli v prodloužené lhůtě schopni požadavky splnit a podklady doložit. Další žádost o prodloužení byla dle žalobce odmítnuta rozhodnutím správce daně č. j. 1931652/21/2509-60562-506551. Podklady již následně žalobce ani paní M. B. v odvolacím řízení nedoložili, protože měli za to, že pokud správce daně neprodloužil lhůtu pro doložení důkazních prostředků, tak již nebylo možné žádný důkazní prostředek doložit. Posléze žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
3. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že by soud měl napadené rozhodnutí zrušit pro jeho nezákonnost, kterou žalobce shledal zejména v nesprávném přístupu žalovaného ke stanovení a následnému doměření daně na základě dokazování při absenci důkazních prostředků.
4. Žalobce popsal zákonem předjímaný postup pro stanovení daně, kdy prioritně přichází v úvahu stanovení daně dokazováním, posléze stanovení daně za použití pomůcek, a nakonec sjednání daně. Žalobce zdůraznil, že stanovení daně dokazováním se použije jen v případě, kdy správce daně během dokazování nashromáždil dostatek důkazních prostředků, a pokud z těchto důkazních prostředků lze (s ohledem na cíl správy daní) daň stanovit správně. Správce daně dle žalobce v rámci daňové kontroly nejprve přistoupil k dokazování, v jehož rámci však od žalobce žádné důkazní prostředky neobdržel. Správce daně nicméně i přesto

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stanovil daň dokazováním, což je dle žalobce v příkrém rozporu se zákonem, konkrétně § 92 a 98 daňového řádu.

5. Žalobce konstatoval, že na základě uvedeného nezákonného postupu mu správce daně odebral nárok na odpočet DPH z veškerých přijatých plnění. Zároveň správce daně u uskutečněných zdanitelných plnění doměřil žalobci daň ve výši hodnoty vyplývající ze systému elektronické evidence tržeb (dále obvykle jen „EET“) za jednotlivá období a současně kompletně dodal zboží na výstupu, u kterého byl původně použit zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 zákona o DPH.
6. Dle žalobce měl správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek, když žalobce nesplnil své zákonné povinnosti a nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce upozornil, že správce daně má dle § 1 odst. 2 daňového řádu povinnost stanovit daň správně. Proto měl dle žalobce přistoupit k použití pomůcek a při stanovení výše daně zejména nalézt srovnatelné subjekty (v tomto případě podnikatele provozující maloobchodní prodej se srovnatelným zbožím) a daň stanovit na základě rozboru jejich daňové povinnosti.
7. Nesprávnost postupu správce daně je dle žalobce evidentní i z jeho přístupu k § 90 zákona o DPH, kdy režim dle uvedeného ustanovení je dobrovolný a může být aplikován v případě, pokud je použit obchodníkem definovaným v § 90 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Ve zvláštním režimu zdanění podléhá DPH dle žalobce pouze přírážka, která je rozdílem mezi prodejní cenou za zboží a jeho pořizovací cenou v souladu s § 90 odst. 3 zákona o DPH. Dle žalobce správce daně doměřil daň ze zdanitelných plnění na výstupu z celé hodnoty prodejní ceny zboží, avšak nepřiznal žalobci žádný nárok na odpočet. Uvedený postup evidentně nesměruje ke správnému stanovení daně, neboť žalobce mohl logicky prodat jen to zboží, které pořídil. Vzhledem k principu příčinné souvislosti vstupů a výstupů, který je dle žalobce jedním z hlavních pilířů konstrukce DPH, je žalobce přesvědčen, že doměření daně nebylo uskutečněno v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu.
8. Žalovaný pak dle žalobce pochybil, pokud napadeným rozhodnutím aproboval postup i výsledek předestřený správcem daně. Jeho pochybení vyplývá dle žalobce zejména z § 114 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je odvolací orgán povinen prověřit nesprávnosti nebo nezákonnosti neuplatněné odvolatelem, jestliže tyto mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Dle žalobce je zřejmé, že žalovaný zmíněné ustanovení vůbec nerespektoval. Z nezákonného postupu žalovaného dle žalobce vyplývá, že žalovaný de facto nově definoval a vyměřil daň z obratu (nikoliv pouze z přidané hodnoty).
9. Žalobce pro ilustraci vytvořil v žalobě tabulku za jednotlivá zdaňovací období ohledně tržeb, uskutečněných plnění, doměřených uskutečněných plnění, hodnoty použitého zboží, doměřené daně a efektivní sazby daně, přičemž upozornil, že mu byly zdaněny téměř veškeré tržby, přičemž za většinu zdaňovacích období byla správcem daně efektivně doměřena dokonce vyšší částka daně, než jaká odpovídá 21 % z tržeb, kdy uvedený rozdíl byl dle žalobce způsoben výpočtem z hodnoty použitého zboží. Uvedený postup je dle žalobce zcela mimo rámec zákona o DPH a jeho principů.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost, jelikož napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobcem.
11. Žalovaný konstatoval, že primárním způsobem stanovení daně je dokazování a až poté, co není možné stanovit daň dokazováním, lze přejít ke stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný podotkl, že správce daně zahájil daňovou kontrolu poté, co provedl komparaci Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

údajů nahlášených v systému EET a daňových přiznání za předmětná zdaňovací období a zjistil nesrovnalosti. Správce daně tedy disponoval dostatečnými důkazními prostředky k tomu, aby stanovil daň dokazováním, a nemusel tak přejít ke stanovení daně podle pomůcek.

12. Žalovaný uvedl, že žalobce zcela rezignoval na jakoukoliv snahu o unesení důkazního břemene, které jej ohledně jeho tvrzení tížilo. Žalobce nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky v průběhu řízení vedeného jak správcem daně, tak žalovaným. Fakt, že se žalobce ani nepokusil o unesení důkazního břemene, které jej ohledně jeho tvrzení tíží, nezakládá dle žalovaného sám o sobě možnost, natož nutnost přechodu na stanovení daně podle pomůcek.
13. K žalobní námitce nesprávnosti doměřené daně z důvodu, že správce daně neaplikoval u plnění na výstupu i režim definovaný v § 90 zákona o DPH, který je pro žalobce výhodnější, žalovaný uvedl, že režim dle § 90 zákona o DPH není pro v tomto ustanovení vyjmenovaných typech zdanitelných plnění povinným systémem zdanění. Dle žalovaného se jedná o alternativní režim, který je využitelný pouze v případě, kdy se pro něj daňový subjekt rozhodne. Pokud se však daňový subjekt pro něj rozhodne, nejedná se o režim automaticky nárokový, ale daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek dle § 90 zákona o DPH. Jelikož dle žalovaného žalobce rezignoval na unesení důkazního břemene, které jej tížilo, správce daně správně u žalobcových plnění na výstupu neaplikoval režim dle § 90 zákona o DPH. Žalovaný podotkl, že přisvědčením argumentaci žalobce by de facto docházelo k situaci, kdy by byl zvýhodněn ten daňový subjekt, který by zcela rezignoval na své zákonné povinnosti a se správcem daně v průběhu nalézacího řízení nespolečupracoval, oproti daňovému subjektu, který by se správcem daně spolupracoval a své břemeno důkazní se pokusil unést, byť ne zcela úspěšně.
14. K žalobní námitce ohledně nesprávného postupu žalovaného v rozporu s § 114 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že přezkoumal závěry správce daně vyřčené ve zprávě o daňové kontrole, na jejímž základě byly vydány dodatečné platební výměry, jakožto i předmětný spisový materiál, přičemž se ztotožnil s právním posouzením provedeným správcem daně. V napadeném rozhodnutí dle žalovaného sice není explicitně konstatováno, že správce daně stanovil daň správným způsobem, tj. dokazováním, ale to je odrazem toho, že žalobce tuto námitku v odvolání nevznnesl a žalovaný by se otázkou přechodu na pomůcky v napadeném rozhodnutí explicitně zabýval tehdy, pokud by byla pro danou věc relevantní. Při přezkoumávání dodatečných platebních výměrů však nevyšly najevo žádné nesprávnosti či nezákonnosti žalobcem neuplatněné, které by poukazovaly na nutnost stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek, protože se žalovaný touto otázkou v napadeném rozhodnutí nezabýval.
15. K žalobní námitce týkající se efektivní sazby daně žalovaný uvedl, že se jedná o ekonomický ukazatel umožňující porovnávat daňové zatížení v jednotlivých zemích, a to zejména u daně z příjmů. K žalobcem vytvořené tabulce efektivní sazby daně, kterou žalobce demonstroval, že za většinu zdaňovacích období byla správcem daně efektivně doměřena vyšší částka daně, než jaká odpovídá 21 % z tržeb, žalovaný uvedl, že hodnoty v tabulce se v některých případech neshodují s podkladovými tabulkami, na které odkazoval žalobce, a že považuje danou námitku za absurdní. Žalovaný totiž doměřil daň z přidané hodnoty, nikoliv „z tržeb“. Dále, jak vyplývá z logiky a smyslu tohoto samotného ekonomického ukazatele, mezi efektivní sazbou daně a statutární sazbou daně není rovnítko. Domáhat se tedy na správních orgánech toho, aby tomu tak bylo, je dle žalovaného nepochopení situace. Žalovaný zdůraznil, že to byl právě žalobce, kdo kdykoliv v průběhu daňového řízení mohl a měl předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, a bylo tudíž v jeho moci Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ovlivnit celkovou výši doměřené daně. Žalovaný považuje za minimálně troufalé, že žalobce po celou dobu řízení vedeného jak správcem daně, tak žalovaným nepředložil jediný důkazní prostředek a zcela rezignoval na unesení důkazního břemene, aby následně v žalobě hořkoval, že výše doměřené daně je příliš vysoká.

16. Žalovaný podotkl, že žalobce ve své žalobní argumentaci nerozporuje žádným způsobem správnost výpočtu doměřené daňové povinnosti. Žalobce se svými konspiračními teoriemi o tom, že žalovaný a správce daně vytvořili nově daň z obratu namísto daně z přidané hodnoty, pouze snaží zakrýt důsledky vlastní rezignace na prokázání tvrzení uvedených v předmětných daňových tvrzeních a ve své podstatě pouze nesouhlasí s výší doměřené daně, aniž by namítal cokoli relevantního k samotnému výpočtu doměřené daňové povinnosti.

Replika žalobce

17. V replice ze dne 28. 6. 2023 žalobce vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že správce daně disponoval dostatečnými důkazními prostředky pro stanovení daně dokazováním, jestliže měl údaje z daňových přiznání a údaje nahlášené do systému EET. Správce daně dle žalobce disponoval údaji z daňových přiznání (jež byly správcem daně zpochybněny) a údaji ze systému EET, který však obsahoval pouze výstupy daňového subjektu a nebylo nikterak zřejmé, zda jeho údaje odpovídají skutečnosti, když žalobcem byla v odvolacím řízení namítána duplicita vybraných záznamů. Daňová přiznání se však odlišovala od výkazu vyplývajícího z EET, a jiné důkazní prostředky správci daně chyběly. Bez dalších důkazních prostředků nebylo dle žalobce evidentní, který z dostupných výkazů je správný. Správce daně v některých z období podléhajících daňové kontrole doměřil daň na základě výstupu z EET, v jiných doměřil daň na základě údajů z přiznání, k čemuž odkázal na stranu 6 zprávy o daňové kontrole č. j. 1021303/21/2509-60562-506551. Takový přístup správce daně byl dle žalobce vnitřně rozporný, když na jednu stranu správce zpochybňoval výstup z daňového přiznání k DPH, na druhou tento výstup (zčásti) použil pro stanovení daně. Takový postup má dle žalobce za následek nepřezkoumatelnost dodatečných platebních výměrů, jelikož ze zprávy o daňové kontrole, která je součástí odůvodnění platebních výměrů, nevyplývá, jak správce daně došel k závěrům, kdy jako důvěryhodný důkaz jednou použil daňové přiznání, a jindy výstup z EET.
18. K argumentaci žalovaného, že § 90 zákona o DPH nelze použít, jestliže daňový subjekt neprokázal jeho použití, žalobce uvedl, že již z podstaty ekonomické činnosti žalobce plyne, že tento prodává použité zboží zejména osobám nepovinným k dani. Nelze tedy automaticky předpokládat, že žalobce nesplňuje použití režimu pro obchodníky s použitým zbožím, a vyplývající skutečnosti nezohlednit. Cílem správy daní není dle žalobce maximalizace daňové povinnosti ve prospěch státu, nýbrž stanovení daně ve správné výši dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Pro správné stanovení daně měl tedy správce daně přejít na pomůcky, jestliže bylo zřejmé, že důkazní prostředky jsou nedostatečné a vnitřně rozporné.
19. K argumentaci žalovaného ohledně efektivní sazby daně žalobce uvedl, že běžný poplatník vždy bude mít nižší efektivní sazbu DPH než 21 %. Tato skutečnost vychází z důvodu, že 21% sazba je uplatněna pro zdanění uskutečněných plnění po odečtení přijatých plnění. Pokud má plátce alespoň nějaké vstupy, pak efektivní sazba vyjde vždy nižší než 21 %. Žalobce upozornil na zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017, kdy celkově tržby podléhající zdanění činily 263 612,80 Kč. Celková doměřená daň správcem daně činila 135 769 Kč (viz strana 9 zprávy o daňové kontrole č. j. 1021303/21/2509-60562-506551). Z poměru celkové doměřené daně (135 769 Kč) a celkových zjištěných tržeb (263 612,80 Kč) je dle žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

patrné, že 51,50 % z celkových zjištěných tržeb bylo žalobci zdaněno. K obdobným výsledkům, kdy efektivní sazba převyšuje 21 %, správce daně došel dle žalobce i v 1. čtvrtletí 2019 a 4. čtvrtletí 2019. Žalobce upozornil, že veškerá data pro výpočet v tabulce, jež je součástí žaloby, byla záměrně přebrána ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1021303/21/2509-60562-506551 a z úředního záznamu č. j. 43341/22/5300-21443-701707, se kterým pracoval prvostupňový správce daně pro stanovení daňové povinnosti. Jestliže žalovaný zpochybňuje tyto údaje, pak zpochybňuje rovněž údaje, na jejichž základě stanovil žalobci daňovou povinnost.

Ústní jednání soudu

20. Při soudním jednání konaném dne 8. 11. 2023 zástupce žalobce přednesl žalobu, přičemž zdůraznil, že daň byla žalobci vyměřena de facto nikoli z přidané hodnoty, nýbrž z celého obratu. Daňové řízení tudíž nesměřovalo ke správnému zjištění a stanovení daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Zástupce žalobce dále upozornil, že zisk žalobce při podnikání byl tvořen marží, tedy rozdílem mezi cenou, za kterou žalobce zboží prodal, a cenou, za kterou předtím zboží nakoupil. Zisky žalobce nebyly velké, přičemž v důsledku doměření DPH musel žalobce prodat část svého majetku včetně svého automobilu.
21. Pověřená pracovnice žalovaného, která se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, účastnila soudního jednání prostřednictvím videokonference, při tomtéž soudním jednání odkázala na písemné vyjádření žalovaného k žalobě. Konstatovala, že žalobce neprokázal rozhodné skutečnosti, jak bylo podrobně popsáno ve zprávě o daňové kontrole. Napadené rozhodnutí proto považuje za zákonné.

Posouzení věci soudem

22. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové vady však v projednávané věci nebyly zjištěny.
23. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a proběhlém ústním jednání, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
24. Soud konstatuje, že stěžejní spornou otázkou mezi účastníky bylo, zda v daném případě bylo možné stanovit daň dokazováním, jak to učinil správce daně a aproboval žalovaný, nebo zda bylo třeba přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Žalobce sám v žalobě přiznává, že v odvolacím řízení neuplatnil námitku, že měla být daň stanovena podle pomůcek a nikoli dokazováním.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

25. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že skutková situace byla taková, jak ji popsal žalobce v žalobě a žalovaný v napadeném rozhodnutí. Kontrola DPH za předmětných 12 zdaňovacích období (jednotlivá čtvrtletí v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2019) byla s žalobcem zahájena dne 6. 3. 2020 (viz protokol č. j. 475143/20/2509-60562-506551) v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Žalobce nepředložil ke kontrole žádné daňové ani jiné doklady či evidence. Kontrolní zjištění správce daně jsou popsána ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1021303/21/2509-60562-506551, přičemž ve shodě se žalovaným (bod 4 odůvodnění napadeného rozhodnutí) je lze shrnout takto:
- a) V případě přijatých zdanitelných plnění žalobce neunesl své prvotní důkazní břemeno, tj. mít a předložit příslušný daňový doklad, dle kterého uplatňuje nárok na odpočet daně (§ 73 odst. 1 zákona o DPH). Správce daně proto žalobci neuznal za předmětná zdaňovací období nárok na odpočet DPH celkem ve výši 2 616 211 Kč (podrobně za jednotlivá zdaňovací období vyčísleno v tabulce na straně 6 zprávy o daňové kontrole).
 - b) V případě uskutečněných plnění za zdaňovací období 2. a 4. čtvrtletí 2017 žalobce nedoložil ani nevysvětlil rozdíl mezi hodnotou uskutečněných plnění, kterou uvedl v příslušných daňových přiznáních, a hodnotou uskutečněných plnění, kterou zaevidoval v systému EET. Správce daně z tohoto rozdílu doměřil dle § 20a zákona o DPH daň ve výši 14 532 Kč (10 682,15 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 a 3 849,09 Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017).
 - c) Žalobce dále neprokázal, že v případě části jím uskutečněných plnění (hodnoty nahlášené žalobcem v systému EET jako „tržby za prodej použitého zboží“) oprávněně použil zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 zákona o DPH, kdy základem daně je přírážka (rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou zboží) snižena o daň z přírážky. Správce daně proto za předmětná zdaňovací období stanovil DPH dle § 20a, § 21, § 47 odst. 2 a 3 zákona o DPH celkem ve výši 642 636 Kč (podrobně za jednotlivá zdaňovací období vyčísleno v tabulce na straně 7 zprávy o daňové kontrole).
 - d) Žalobce neprokázal ani nedoložil, že v případě části jím uskutečněných plnění (hodnoty nahlášené žalobcem v systému EET jako „tržby bez DPH“) byl oprávněn neuplatnit daň. Správce daně proto za předmětná zdaňovací období stanovil DPH dle § 20a, § 21, § 47 odst. 2 a 3 zákona o DPH celkem ve výši 254 523 Kč (podrobně za jednotlivá zdaňovací období vyčísleno v tabulce na stranách 8 a 9 zprávy o daňové kontrole).
26. Ze správního spisu dále plyne, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 10. 5. 2021 spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1022706/21/2509-60562-506551. Na základě závěrů učiněných ve zprávě o daňové kontrole vydal dne 18. 5. 2021 správce daně 12 dodatečných platebních výměrů, proti kterým žalobce podal odvolání. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil důkazní prostředky, které v odvolání navrhoval, a to „*doložení účetní evidence za období let 2017-2019, což představuje cca 18 šanonů s podklady*“, vyzval správce daně žalobce k jejich doložení výzvou ze dne 13. 7. 2021, č. j. 1709629/21/2509-60562-506551, a to ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Poslední den této lhůty podal žalobce první žádost o prodloužení lhůty, kterou správce daně zaevidoval dne 30. 7. 2021. Správce daně žádosti žalobce vyhověl a lhůtu pro doložení důkazních prostředků prodloužil rozhodnutím ze dne 2. 8. 2021 do 12. 8. 2021. Druhou žádost o prodloužení této lhůty podal žalobce dne 11. 8. 2021. Správce daně také v tomto případě rozhodnutím ze dne 16. 8. 2021 rozhodl o prodloužení lhůty do 17. 8. 2021. Třetí

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žádost o prodloužení lhůty k předložení důkazních prostředků podal žalobce dne 16. 8. 2021, přičemž správce daně ji svým rozhodnutím ze dne 25. 8. 2021 zamítl. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobce ani v následném období až do vydání následně žalobou napadeného rozhodnutí dne 7. 2. 2023 navrhované důkazní prostředky nepředložil.

27. 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.“*
28. 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).
29. Soud ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39). 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. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29).
30. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (srov. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [srov. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

31. 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.
32. 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).
33. S výše uvedenými závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje. V poměrech posuzované věci soud konstatuje, že mezi účastníky bylo nesporné, že žalobce přes opakované výzvy správce daně ohledně doložení svého účetnictví, případně dalších dokladů, nepředložil správci daně vůbec žádné doklady, listiny ani evidence, a správce daně proto vycházel při doměření DPH ze žalobcových daňových přiznání za předmětná zdaňovací období ve spojení s údaji v systému EET. Dále bylo mezi účastníky nesporné, že žalobce neunesl své primární důkazní břemeno, kdy nepředložil správci daně žádné dokumenty, kterými by prokázal nárok na odpočet DPH. Nesporné rovněž bylo, že žalobce nevysvětlil (s výjimkou neurčitěho tvrzení o možné duplicitě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

záznamu v systému EET) a neprokázal rozdíly mezi hodnotou uskutečněných plnění, kterou uvedl v příslušných daňových přiznáních, a hodnotou uskutečněných plnění, kterou zaevidoval v systému EET. Rovněž bylo nesporné, že žalobce neprokázal oprávněné použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 zákona o DPH ohledně části uskutečněných plnění. Konečně bylo nesporné, že žalobce neprokázal, že v případě části jím uskutečněných plnění (hodnoty nahlášené žalobcem v systému EET jako „tržby bez DPH“) byl oprávněn neuplatnit daň.

34. Z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, plyne, že při posouzení, zda je možné stanovit daň dokazováním a není třeba přecházet na pomůcky, záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. Není vyloučeno, 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. Dle názoru soudu nelze stanovit daň dokazováním v takovém případě, kde jsou zásadní důkazní deficity, pro které ani v hrubých obrysech nelze zjistit, jaký byl skutkový stav. Zpravidla se bude jednat o případ, kdy účetnictví daňového subjektu nebude k dispozici, případně bude mít zásadní vady, které nebude možno překlenout ani zákonnými evidencemi typu kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, a to ve spojení s informacemi z bankovních účtů, či ve spojení s podklady vyžádanými od obchodních partnerů daňového subjektu.
35. V projednávané věci měl správce daně k dispozici pouze údaje v daňových přiznáních žalobce a údaje z elektronického systému EET. Je zřejmé, že zatímco v daňových přiznáních byla vyčíslena přijatá zdanitelná plnění od plátců DPH a uplatněn nárok na odpočet daně, tak ve výstupech EET z pochopitelných důvodů takové údaje nebyly k dispozici. Ze systému EET měl správce daně poznatky o tržbách žalobce za nové i použité zboží (viz tabulka s názvem *Přehled součtů e-tržeb* vygenerovaná dne 9. 10. 2020, která je součástí správního spisu). Jak plyne z další tabulky ve správním spise, kde jsou srovnávány daňové základy DPH za jednotlivá zdaňovací období, tak v případě deseti zdaňovacích období byl základ daně dle daňových přiznání vyšší než nebo stejný jako dle údajů v systému EET. Pouze ve dvou případech (2. a 4. čtvrtletí 2017) byl daňový základ vyšší dle EET oproti daňovému přiznání, což chtěl správce daně vysvětlit a doložit po žalobci, který však argumentoval pouze možnou duplicitou záznamů v systému EET.
36. Dle názoru soudu v předchozím odstavci naznačená situace svědčí o tom, že v projednávané věci existovaly v důsledku nespolupráce žalobce takové důkazní deficity, že nebylo možné stanovit DPH dokazováním. Při úvaze, zda je ještě možné stanovit daň dokazováním, je třeba mít na zřeteli žalobcem zmiňovanou zásadu stanovenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, že *„správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“* Důkazní prostředky, které měl správce daně k dispozici (daňová přiznání a výstupy z EET), neumožňovaly dle přesvědčení soudu naplnění výše citované zásady ve smyslu správnosti zjištěné a stanovené daně. Soud nespochybňuje, že v některých případech v rámci dokazování může dojít k neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu, protože je daň stanovena s přihlédnutím k tomu, že určitou skutečnost daňový subjekt neprokázal. Takový postup je v souladu se zásadou správného zjištění a stanovení daně. V projednávané věci však byla situace taková, že žalobce reálně vzato nespolupracoval se správcem daně, když sice reagoval na některé výzvy správce daně, ve kterých žádal o prodloužení lhůty k podání vyjádření či předložení dokladů, avšak nepředložil vůbec žádné doklady, listiny ani evidence.

37. Ze systému EET správce daně zjistil výši žalobcových tržeb za nové i použité zboží, přičemž vše zdanil (dodanil) základní sazbou DPH 21 %, aniž by bral v úvahu zvláštní režim zdanění pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 zákona o DPH, ačkoli prodej použitého zboží (mobilní telefony včetně příslušenství) vyplýval z údajů o tržbách v systému EET a byl zmiňován zmocněnkyní žalobce H. R. v průběhu daňové kontroly (viz protokol o zahájení daňové kontroly, strany 5 a 9). Správce daně však neuznal žalobci zvláštní režim zdanění dle § 90 zákona o DPH, což vysvětlil na straně 7 zprávy o daňové kontrole tak, že „*daňový subjekt k hodnotám hlášeným v systému EET v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2017, 2018 a 2019 jako tržby za prodej použitého zboží žádné důkazní prostředky, ze kterých je zřejmé datum nákupu zboží, jeho pořizovací cena, identifikace osoby od které bylo zboží nakoupeno, bližší specifikace zboží, datum prodeje zboží, jeho prodejní cena a obchodní přírážka, případně další listiny jako např. kupní smlouvy, pokud byly v rámci obchodních transakcí v případě tohoto druhu zboží vyhotoveny, nedoložil ani se k těmto obchodním transakcím a hodnotám nahlášeným v systému EET nevyjádřil.*“ Dle názoru soudu při takto závažném důkazním deficitu, který popsal správce daně, kdy v případě prodeje použitého zboží byly prokázány jen tržby za použité zboží, nebylo možné přistoupit ke stanovení daně dokazováním, jelikož takový postup zjevně nesměřoval ke správnému zjištění a stanovení daně.
38. Obdobně v případě neuznání odpočtů DPH uvedených v daňových přiznáních správce daně na straně 5 zprávy o daňové kontrole uvedl, že „*daňový subjekt k prokázání hodnoty deklarované na řádku 40 daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2017, 2018 a 2019 daňové doklady nedoložil, v důsledku čehož neprokázal, co je předmětem přijatých zdanitelných plnění a zda tato mají s uskutečňováním ekonomické činnosti daňového subjektu souvislost.*“ Dle názoru soudu se i v tomto případě jednalo o natolik vážný důkazní deficit, kdy již nebylo možné přistoupit ke stanovení daně dokazováním, jelikož takový postup zjevně nesměřoval ke správnému zjištění a stanovení daně. Teoreticky si lze představit situaci, kdy by žalobce veškeré jím prodávané nepoužité zboží nakupoval od neplátců DPH, takže by mu nevznikl nárok na odpočet DPH, ale taková situace se soudu jeví prakticky nereálná, kdy například u nových (nepoužitých) mobilních telefonů, s ohledem na jejich cenu a povinné plátcovství DPH při obratu v dané době vyšším než 1 000 000 Kč ročně, si lze jen obtížně představit, že by veškeré nové mobilní telefony včetně příslušenství nakupoval žalobce výhradně od neplátců DPH. Proto se soudu jeví, že správce daně nepostupoval v souladu se zásadou správného zjištění a stanovení daně.
39. Dle názoru soudu institut stanovení daně podle pomůcek míří právě na takové případy, jako je případ žalobce, kdy nejsou k dispozici prakticky žádné doklady či evidence, ze kterých by se dala daň spolehlivě zjistit, resp. dostupné doklady jsou nevěrohodné či jinak nedostatečné pro stanovení daně dokazováním. Stanovení DPH dokazováním považuje proto soud v projednávané věci za nezákonné.
40. Soud bral v úvahu, že žalobce v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) neuplatnil námitku, že nebylo možné stanovit daň dokazováním a že měl v takovém případě správce daně stanovit daň dle pomůcek. Žalovaný se této problematice v napadeném rozhodnutí vůbec nevěnoval. V nynějším soudním řízení se přitom jedná o klíčovou žalobní námitku.
41. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že „*odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

42. Podle § 114 odst. 3 daňového řádu „*vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.*“
43. Citovanými ustanoveními je vymezen rozsah přezkumné pravomoci odvolacího finančního orgánu, který v první řadě přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Vedle přezkumu rozhodnutí správce daně v uvedeném rozsahu je odvolací finanční orgán (žalovaný) povinen zabývat se prvoinstančním rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů také z hledisek uvedených v § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. „*Vyjítím najevo*“ je přitom zapotřebí rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry odvolacího orgánu. Je-li uvedená informace obsažena ve správním spisu, je nutné ji považovat za vyšlou najevo (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74).
44. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021-74, věnoval právě problematice námitek, které nebyly uplatněny v odvolání, nýbrž byly uplatněny až v žalobě. Nejvyšší správní soud uvedl: „*Vzhledem k tomu, že ve směru posouzení evidence nákladů nevznela stěžovatelka žádné odvolací námítky (to stěžovatelka ani nezpochybňuje), nemohl se s nimi (poměrně logicky) žalovaný ani nijak vypořádat. Za této situace skutečnost, že se žalovaný otázkou vedení oddělené evidence explicitně nezabýval, svědčí jen o tom, že žalovaný v tomto směru neshledal žádné nesprávnosti či nezákonnosti. To ovšem nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným.*“ Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem a v poměrech projednávané věci konstatuje, že nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné jen proto, že se žalovaný explicitně nezabýval otázkou, zda nemělo být přistoupeno za daného skutkového stavu ke stanovení daně podle pomůcek. Ostatně takovou nepřezkoumatelnost žalobce v žalobě ani nenamítal, když ze žalobní argumentace je zřejmé, že tato směřovala pouze k tomu, že žalobce byl oprávněn danou námitku (nezbytnost přechodu na stanovení daně podle pomůcek) uplatnit v žalobě, byť ji neuplatnil v odvolání. V tomto směru jsou však stanoviska žalobce i žalovaného shodná, když žalovaný nerozporuje skutečnost, že by nezákonnost stanovení daně dokazováním a nezbytnost přechodu na pomůcky nemohl žalobce uplatnit v žalobě, protože ji neuplatnil v odvolání. Z argumentace žalovaného ve vyjádření k žalobě plyne, že při přezkoumávání dodatečných platebních výměrů nevyšly dle žalovaného najevo žádné nesprávnosti či nezákonnosti žalobcem neuplatněné, které by poukazovaly na nutnost stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek, pročez se žalovaný touto otázkou v napadeném rozhodnutí explicitně nezabýval. Soud souhlasí s účastníky, že nezákonnost spočívající v nesprávném způsobu stanovení daně (dokazování x pomůcky) je možno uplatnit v žalobě, i když stejná námitka nebyla uplatněna v odvolání. Je totiž zřejmé, že finanční odvolací orgán musí posuzovat věc nad rámec uplatněných odvolacích námitek, což i žalovaný učinil, přičemž neshledal žádnou nezákonnost. Tímto postupem ovšem žalovaný de facto aproboval nezákonné stanovení daně dokazováním v dodatečných platebních výměrech správce daně, pročez je napadené rozhodnutí nezákonné.
45. S ohledem na výše popsanou nezákonnost napadeného rozhodnutí soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

46. Nezíská-li žalovaný v dalším řízení jiné podklady, které by mu umožnily stanovit DPH dokazováním, bude třeba stanovit daň dle pomůcek. Žalobce přitom v odvolání upozorňoval, že má k dispozici cca 18 šanonů s dokumenty ze svého účetnictví, které hodlá předložit správním orgánům. Pokud tedy bude taková dokumentace předložena, bude záležet na posouzení žalovaného, zda bude možné stanovit daň dokazováním, či bude nutné přejít na pomůcky.
47. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry), soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, platí, že „*je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Zrušení platebního výměru by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně mohli o DPH v daném případě znovu rozhodnout a vyměřit ji v souladu s právní úpravou a závěry soudu. Obdobně podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, se platební výměr vydaný správcem daně může zrušit jen tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Taková situace však v případě žalobce nenastala. Soud podotýká, že zmiňovaná judikatura vznikla ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak s ohledem na podobnost navazující právní úpravy (daňový řád) je plně použitelná i v poměrech posuzované věci, která se řídí daňovým řádem.
48. Právo na náhradu nákladů řízení náleželo podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. žalobci, protože měl ve věci plný úspěch. Jelikož se však zástupce žalobce při soudním jednání vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 8. listopadu 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.