



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **N. V. H.**, zastoupený advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2022, čj. 11014/22/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 5. 2023, čj. 16 Af 12/2022-62,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 5. 2023, čj. 16 Af 12/2022-62, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:****1. Vymezení věci**

[1] Dvanácti dodatečnými platebními výměry doměřil Finanční úřad pro Ústecký kraj žalobci DPH za období leden až prosinec 2018 a současně mu uložil povinnost uhradit penále. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal. Žalovaný napadeným rozhodnutím částečně změnil dodatečné platební výměry a ve zbytku je potvrdil. Změna spočívala ve snížení doměřené daně a penále, a to na základě přepočtu daňové povinnosti stanovené podle pomůcek. Žalovaný korigoval výpočet marže u části zboží v *základní* sazbě daně. U dalšího zboží, které žalobce prodával a u něhož byla doměřena daň (tabákové výrobky, tabákové náplně Heets a zboží v první *snížené* sazbě daně), zůstala doměřená daň beze změny.

[2] Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu, které krajský soud shora označeným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu může daňový subjekt namítat nesprávnou výši stanovené daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek finanční úřad hrubě vybočil

z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout např. nezdůvodnění způsobu „konstruování“ zvolené pomůcky, popř. závažné logické deficity takového odůvodnění. V této věci se daňové orgány dopustily „excesu“, neboť u zboží v *základní* sazbě daně použily pomůcku, jejíž pomocí stanovily marži ve výši 27,2 %, zatímco u zboží se *sníženou* sazbou daně použily jinou pomůcku, v jejímž důsledku dospěly k výši marže 52,64 %. Jestliže daňové orgány použijí v případě totožného daňového subjektu a provozovny rozdílné pomůcky, je nezbytné důsledně odůvodnit diametrální rozdíl ve výpočtu, jenž má být základem pro stanovení daně. Daňové orgány měly uvést, proč považují použité pomůcky za přiměřené (např. porovnáním s jinými subjekty v dané lokalitě či uvedením jiných údajů, které odůvodní reálnost výsledku vypočtené marže o tolik vyšší, než u jiného zboží za použití jiné pomůcky). Daňové orgány nesdělily své úvahy, proč je podle nich reálná marže 52,64 %, byť podle Českého statistického úřadu (ČSÚ) činila průměrná marže pouze 27,2 %. Daňové orgány vypočetly marži ze zjištěných tržeb žalobce, od nichž odečetly kupní cenu zboží. Již však neodůvodnily, proč je tato pomůcka spolehlivá (a co nejvíce se blíží možnosti žalobce takové marže dosahovat). Rozhodnutí daňových orgánů tak trpí logickým deficitem.

## 2. Kasační řízení

[3] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá nesprávné posouzení otázky, zda daňové orgány překročily meze správního uvážení a použily nespolehlivé pomůcky u zboží se *sníženou* sazbou DPH.

[4] Stanovení daně podle pomůcek je náhradním postupem pro případ, že daňový subjekt pochybí ve svých povinnostech. Tomu odpovídá omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení i před správními soudy, kde lze brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti, resp. namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení či procesní pochybení. Daňový subjekt nemá právo navrhopvat konkrétní pomůcky. Dostatečnou spolehlivost je třeba vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti. Daňový subjekt tedy může namítat toliko nesprávné výsledné určení daňové povinnosti a nese důkazní břemeno ohledně prokázání její nedostatečné spolehlivosti. Svá tvrzení má daňový subjekt soustředit na to, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena.

[5] Krajský soud nepochopil problematiku stanovení daně podle pomůcek. Z rozhodnutí stěžovatele je zřejmá logická a zcela přezkoumatelná úvaha o stanovení daně. Krajskému soudu nepřísluší srovnávat pomůcku u zboží se *základní* sazbou s pomůckou použitou u zboží ve *snížené* sazbě. Jinými slovy, krajský soud nemá zasahovat do výběru pomůcek a posuzovat jejich přiměřenost jejich vzájemným porovnáváním. Stěžovatel použil u uvedených druhů zboží dvě zcela různé pomůcky v souladu se zákonem a tento postup v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil.

[6] Pomůcky využitě u zboží se *sníženou* sazbou jsou údaji, které pochází přímo od žalobce a v řízení nebyly nijak zpochybňovány. Jestliže daňové orgány použily ke stanovení daně podklady poskytnuté přímo žalobcem, postupovaly v souladu s daňovým řádem. Takto stanovená daň se co nejvíce blíží realitě a je přiměřená. Žalobce s daňovými orgány nespoupracoval, a proto si finanční úřad obstaral doklady přijaté žalobcem od největšího dodavatele GEKO, a.s. Podkladem pro výpočet pomůcek tedy byly nezpochybněné daňové doklady předložené žalobcem a získané správcem daně, a dále EET. Oproti tomu při

pokračování

výpočtu marže u zboží v *základní* sazbě daně nastala odlišná situace, neboť daňové orgány zjistily, že žalobce krátil tržby. Ty neodpovídaly ani nákupní ceně zboží, a proto tyto údaje daňové orgány zpochybnily. Z uvedeného důvodu daňové orgány přistoupily na výši marže stanovenou ČSÚ ve výši 27,2 %.

[7] Krajský soud nejprve uznal, že výši marže u zboží se *sníženou* sazbou nelze v této věci považovat za nespolehlivou a nevyločil kombinaci pomůcek, pak ale obě marže porovnával navzájem a shledal diametrální rozdíl. K tomu však krajský soud vůbec není povolán. Rozdílná výše marží je dána odlišnými zjištěními a žalobce se nemůže domáhat pro něj vhodnějšího řešení. V bodě 55 rozhodnutí o odvolání žalovaný vysvětlil, že finanční úřad nedohledal jiný subjekt podnikající ve stejné lokalitě se shodným sortimentem zboží, aby jej mohl porovnat. Výsledek by tak nebyl hodnověrný. Je tedy otázkou, zda by bylo možné pomocí jiných údajů vůbec odůvodnit „excesivní rozdíl“, jak požadoval krajský soud.

[8] Dostatečnou spolehlivost pomůcek je třeba vztáhnout k celkovému výsledku daňové povinnosti. Krajský soud však tuto otázku zcela pominul. Zboží, které je předmětem sporu mezi účastníky, tvoří zcela marginální část prodejního zboží žalobce, u něhož byla doměřována DPH. Jestliže by stěžovatel teoreticky přistoupil na názor krajského soudu, tedy že měla být aplikována marže ČSÚ ve výši 27,2 %, tak by rozdíl v doměřené dani činil pouhých 2 519 Kč. Doměřená DPH přitom činila více než 500 000 Kč. Nelze učinit závěr o nepřiměřenosti či hrubém nepoměru doměřené daňové povinnosti. Krajský soud neměl daňovým orgánům vůbec zasahovat do výběru pomůcek.

[9] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

### 3. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Mezi účastníky není sporné, že předmětem podnikatelské činnosti žalobce byl v rozhodném období maloobchod. Žalobce prodával zejména tabákové výrobky, dále pak tabákové náplně Heets, ostatní zboží se *základní* sazbou daně a zboží se *sníženou* sazbou daně. V dané věci byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.

[13] Sporným zůstává, zda stěžovatel stanovil DPH dostatečně spolehlivě ve vztahu k výši marže u zboží ve *snížené* sazbě DPH. Jinými slovy, zda byl postup daňových orgánů v souladu se zákonem, jestliže pro zboží ve *snížené* sazbě daně použily marži ve výši 52,64 %, zatímco u jiného druhu zboží v *základní* sazbě stanovily marži ve výši 27,2 %. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení této otázky krajským soudem, podle kterého byl postup daňových orgánů excesivní, neboť hrubě vybočily z mezí správního uvážení a rozdíl v maržích dostatečně nevysvětlily.

[14] 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Podle odst. 3 jsou pomůckami zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Podle § 114 odst. 4 daňového řádu *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*

[15] NSS připomíná, že v rámci přezkumu daně stanovené podle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze správního uvážení, které mu zákon stanovil. Při stanovení daně podle pomůcek se daňový subjekt nemůže domáhat (podle svého názoru) vhodnějšího výběru pomůcek. Pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Také je třeba poznamenat, že podle ustálené judikatury NSS je třeba dostatečnou spolehlivost stanovení daně vztáhnout výhradně k celkovému výsledku daňové povinnosti (viz např. rozsudky NSS ze dne 6. 11. 2014, čj. 9 Afs 84/2013-56, ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, bod [37], ze dne 28. 1. 2021, čj. 2 Afs 402/2018-46, bod [100], usnesení RS NSS ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015 bod [11]).

[16] Podle NSS popsaly daňové orgány logický postup při stanovení daně u zboží se *sníženou* sazbou, který má oporu ve správním spise (viz zejm. body 37, 41, 42, 56 a 57 rozhodnutí o odvolání). Průměrnou marži u popsaného zboží zjistily jednoduchým výpočtem. Daňové orgány vycházely z vykázaných tržeb v EET, které žalobce odeslal (a v daňovém řízení je nezpochybňoval) za rozhodná zdaňovací období u prodaného zboží se *sníženou* sazbou. Dále zohlednily nákupní cenu tohoto zboží (rovněž nezpochybňovanou), kterou zjistily z nákupních dokladů od největšího dodavatele žalobce (GECO, a.s.). Tržby žalobce (56 642,03 Kč) měly vyšší hodnotu, než byla nákupní cena zboží, které žalobce nakoupil (26 825,61 Kč). Daňové orgány tedy měly k dispozici nesporné vstupní údaje, z nichž bylo možné stanovit marži tak, aby se co nejvíce blížila realitě. Popsané podklady splňují zákonnou definici pomůcek ve smyslu § 89 odst. 3 písm. a) daňového řádu. NSS tedy nevidí důvod, proč by v dané věci nemohla být stanovena daň (spolehlivě, logicky) právě na jejich základě.

[17] Marže představuje rozdíl mezi tržbami prodejce a jeho náklady na prodané zboží (tj. zjednodušeně řečeno rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou). Procentuální výše marže se matematicky počítá takto:  $(\text{prodejní cena} - \text{nákupní cena}) / \text{prodejní cena} \times 100$ . Daňové orgány správně vypočetly, že marže v daném případě odpovídá výši 52,64 %. Žalobce v žalobě uvedl, že tato výše se míjí s realitou, neboť se vymyká statistickému průměru (27,2 %), který samy daňové orgány použily u zboží se *základní* sazbou daně. Tato úvaha je však mylná a pomíjí podstatné skutečnosti tohoto případu. Zaprvé, marži si zpravidla stanovuje sám prodejce. NSS nevidí nic neobvyklého na tom, že v maloobchodě, v němž žalobce

pokračování

prodává převážně tabákové a podobné výrobky, si stanoví marži na zboží se *sníženou* sazbou daně (v případě žalobce typicky nealkoholické nápoje) ve výši 52,64 %. Tento sortiment zboží je u žalobce pouze doplňkový (0,04 % veškerého prodávaného zboží), stejně jako to bývá v trafikách, na benzinových stanicích apod., kde je tento sortiment z pohledu zákazníka také často „předražný“, tedy prodáváný s vysokou marží. Zadruhé, daňové orgány (logicky a přezkoumatelně) vysvětlily, proč u obou druhů zboží postupovaly jinak. U zboží se *základní* sazbou daně se (z hlediska shromážděných důkazních prostředků) jednoduše „neměly o co opřít“. Na rozdíl od zboží se *sníženou* sazbou daně tak nemohly z důkazních prostředků stanovit marži (a následně daň), která se co nejvíce blíží realitě. Zjistily totiž, že žalobce u zboží se *základní* sazbou daně krátí tržby. To vyplynulo z tržeb odeslaných žalobcem do EET, které nepokryly ani nákupní hodnotu zboží. Popsané údaje tedy byly zpochybněny v takové míře, že nemohly sloužit jako pomůcky. V důsledku toho daňové orgány stanovily marži odpovídající statistickému průměru 27,2 %. Oproti tomu u zboží ve *snížené* sazbě měly daňové orgány důkazní prostředky, z nichž bylo možné odhadnout marži odpovídající realitě.

[18] Názor krajského soudu vyslovený v napadeném rozsudku by *de facto* mohl vést k tomu, že ačkoliv daňové orgány disponovaly důkazy, z nichž mohly u zboží se *sníženou* sazbou daně spolehlivě odhadnout výši marže (a na jejím základě stanovit daň), přesto měly vycházet z obecného průměrného údaje ČSÚ. Ten ale z povahy věci nemůže odpovídat realitě více než konkrétní skutečnosti zjištěné v této věci. Nelze po daňových orgánech požadovat, aby použily obecný statistický údaj pouze proto, že je pro žalobce výhodnější, jestliže bylo z pomůcek podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu spolehlivě zjištěno, že žalobce si stanovil u konkrétního druhu zboží vyšší marži.

[19] NSS nerozumí tomu, proč by za daných okolností měly daňové orgány porovnávat marže stanovené u dvou různých druhů zboží (resp. použít obecné údaje na úkor konkrétních zjištěných skutečností). Stejně tak nebylo důvodu, aby daňové orgány u zboží se *sníženou* sazbou daně porovnávaly jiné subjekty v dané lokalitě [tj. preferovaly pomůcku podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu namísto pomůcky podle písm. a) citovaného ustanovení], tím spíš, že se jim nepodařilo dohledat žádný takový subjekt. Skutečnost, že jiný hypotetický prodejce nedaleko žalobcovy provozovny prodává podobné zboží, ale stanovil si na něj nižší marži, může vést (za konkrétních okolností této věci) toliko k závěru, že u sousedního prodejce lze zboží nakoupit za jinou, třebaš výhodnější cenu. Za dané situace, v níž daňové orgány použily konkrétní a spolehlivé pomůcky podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, však takové případné zjištění nemohlo nijak přispět k přesnějšímu výpočtu marže. Krajský soud svůj požadavek ani přesvědčivě nezdůvodnil (v podstatě jej pouze konstatoval). Naopak to byly daňové orgány, které odlišný postup u obou druhů zboží logicky zdůvodnily.

[20] NSS musí dát za pravdu stěžovateli rovněž v tom, že krajský soud nezohlednil, že dostatečnou spolehlivost stanovení daně je třeba vztáhnout k celkové daňové povinnosti. Krajský soud nijak nevysvětlil, proč byl postup daňových orgánů týkající se daně u zboží se *sníženou* sazbou natolik „excesivní“, že musel vést ke konstatování nezákonnosti dodatečně vyměřené daně. NSS připomíná, že zboží se *sníženou* sazbou tvořilo pouze 0,04 % zboží, u něhož byla doměřována DPH. Zbytek zboží tvořily tabákové výrobky (97 %), tabákové náplně Heets (2,6 %) a zboží se *základní* sazbou daně (0,36 %), které nejsou předmětem řízení

(žalobce proti stanovení daně u těchto výrobků v žalobě nebrojil). Také v tomto ohledu považuje NSS názor krajského soudu za nedostatečně, resp. nepřesvědčivě odůvodněný.

[21] NSS uzavírá, že požadavek na podrobné zdůvodnění rozdílu výše marže u zboží v *základní* sazbě a zboží ve *snížené* sazbě daně, jak jej formuloval krajský soud v napadeném rozsudku, nemá oporu v žádném právním ustanovení ani judikatuře a NSS jej považuje za neopodstatněný. Kasační námitka nesprávného posouzení (viz bod [3] tohoto rozsudku) je důvodná.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[23] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 13. srpna 2024

Ondřej Mrákota  
předseda senátu