



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: V. H. N., narozený x,
bytem x,
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2022, č. j. 11014/22/5300-21441-702127,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2022, č. j. 11014/22/5300-21441-702127, kterým byly na základě žalobcova odvolání (částečně) změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 4. 2021, č. j. 699118/21/2501-50522-507308, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2018 ve výši – 1 481 Kč, č. j. 699329/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období únor 2018 ve výši 115 939 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 187 Kč, č. j. 699378/21/2501-50522-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

507308, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období březen 2018 ve výši 171 191 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 34 238 Kč, č. j. 699407/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období duben 2018 ve výši – 27 724 Kč, č. j. 699425/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období květen 2018 ve výši 57 745 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 11 549 Kč, č. j. 699441/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období červen 2018 ve výši 62 495 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 499 Kč, č. j. 699476/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 57 484 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 11 496 Kč, č. j. 699490/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období srpen 2018 ve výši – 24 168 Kč, č. j. 699500/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období září 2018 ve výši 14 289 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 857 Kč, č. j. 699516/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 71 844 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14 368 Kč, č. j. 699534/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 67 504 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13 500 Kč, č. j. 699544/21/2501-50522-507308, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období prosinec roku 2018 ve výši – 36 372 Kč (dále jen „předmětné dodatečné platební výměry“).

2. Změna předmětných dodatečných platebních výměrů provedená žalobou napadeným rozhodnutím spočívala ve snížení doměřené daně a snížení penále, a to na základě přepočtu daňové povinnosti stanovené dle pomůcek a korekce provedeného výpočtu daňové povinnosti z důvodu změny marže u ostatního zboží v základní sazbě daně.
3. Žalobce současně požadoval, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady tohoto řízení.

Žaloba

4. V žalobě žalobce nejprve namítal, že daňová kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), resp. její provedení bylo v rozporu s § 85 odst. 2 daňového řádu. Žalobce poukazoval na to, že v protokolu o zahájení daňové kontroly jsou uvedena tři místa, a to Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Středočeský kraj a sídlo zástupce daňového subjektu. Daňový řád však dle žalobce nepřipouští, aby bylo několik míst k provedení daňové kontroly. Žalobce uvedl, že daňovou kontrolu zahájil dne 6. 8. 2019 Finanční úřad pro Středočeský kraj na základě dožádání Finančního úřadu pro Ústecký kraj u osoby zmocněnce, když důvodem dožádání měla být hospodárnost řízení odůvodněná tím, že zástupce nereaguje na písemnosti správce daně a nespolupracuje. Daňovou kontrolu však měl zahájit a provádět místně příslušný správce daně, tzn. Finanční úřad pro Ústecký kraj, neboť podle § 17 odst. 1 daňového řádu, lze dožádat jiného správce daně, pokud místně příslušný správce daně dožádané mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. V ostatních případech daňový řád klade důraz na to, aby správa daní byla prováděna pouze jedním správcem daně, a to místně příslušným. Aniž by však tento finanční úřad zahájil daňovou kontrolu, je uveden v protokolu o zahájení daňové kontroly, ač daňovou kontrolu zahájil jako dožádaný Finanční úřad pro Středočeský kraj.

5. Žalobce dále vytýká žalovanému, že neshledal důvodnou jeho odvolací námitku, týkající se porušení § 85 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že místo kontroly je pouze jedno. V protokolu o zahájení daňové kontroly jsou přitom uvedena místa tři, a to Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Středočeský kraj a sídlo zástupce.
6. Žalobce dále namítal, že pokud v daném případě stanovil správce daně DPH za období leden-prosinec 2018 (dále též jen „rozhodné období“) podle pomůcek, pak nebyla splněna premisa, stanovená v § 98 odst. 4 daňového řádu, podle níž musí být stanovení daně podle pomůcek dostatečně spolehlivé. Správce daně stanovil marži u ostatního zboží (poznámka soudu: jedná se o zboží, u něhož nebyla marže či obchodní přírážka regulována žádným právním předpisem) se základní sazbou DPH ve výši 52,64 % a s první sníženou sazbou DPH ve výši 40,3 % (poznámka soudu: Přestože žalobce v žalobě tvrdí, že správce daně stanovil marži u ostatního zboží se základní sazbou DPH ve výši 52,64 % a u ostatního zboží s první sníženou sazbou DPH ve výši 40,3 %, pak, jak vyplývá jednak z obsahu správního spisu a jednak z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, žalobce stanovení marži u ostatního zboží zaměnil. V dalším textu tohoto rozsudku tedy bude správně uváděno, že správce daně stanovil marži ve výši 52,64 % u ostatního zboží s první sníženou sazbou DPH a marži ve výši 40,3 % u ostatního zboží se základní sazbou DPH. Na základě těchto marží pak dodatečně doměřil DPH ve výši uvedené v jednotlivých dodatečných platebních výměrech za rozhodné období. Správcem daně stanovená obchodní marže však nemá oporu ve spise a je v příkrém rozporu s údaji Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“) o průměrné marži 27,2 % u obchodníků v maloobchodu. Správce daně měl dle žalobce podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu porovnat srovnatelný daňový subjekt a jeho daňovou povinnost komplexně a přihlédnout k tomuto porovnání.
7. Žalobce vytýkal žalovanému, že nereagoval na odvolací námitku, že stanovená průměrná marže 52,64 % u ostatního zboží není jako pomůcka dostatečně spolehlivá. Naproti tomu stanovením průměrné marže 40,3 % se odvolací správní orgán zabýval a napadeným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry, když marži 40,3% žalovaný změnil na 27,2 %. Zachovaná výše marže 52,64 % u ostatního zboží s první sníženou sazbou se dle žalobce míjí s realitou, odporuje elementárnímu logickému myšlení (ohledně tohoto názoru odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126), a nebylo žádného důvodu pro nestanovení marže 27,2 % i u ostatního zboží s první sníženou sazbou. Žalovaný, dle žalobce, zcela účelově tuto průměrnou marži Českého statistického úřadu, kterou lze najisto vztahovat jak na zboží se sazbou 21 % tak na zboží se sazbou 15 %, selektuje, ač mu takový postup nepřísluší. Dle žalobce pak nebylo přiléhavé použití závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004.
8. Žalobce dále namítal nesprávnost odůvodnění správních orgánů o nemožnosti použití pomůcky srovnatelným subjektem, jímž měla být skutečnost, že správce daně nedohledal subjekt podnikající ve stejné lokalitě, se shodným sortimentem zboží a s průkazným účetnictvím. Takové odůvodnění je dle žalobce v rozporu s § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, podle něhož se porovnávají srovnatelné subjekty a jejich daňové povinnosti, nikoliv účetnictví. Poukazoval-li žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2018, sp. zn. 30 Af 58/2016, pak tento na daný případ nedopadá, neboť jsou v něm řešeny daně z příjmů a vedení účetnictví, nikoliv daně z přidané hodnoty a přehled obchodního majetku.
9. Žalobce rovněž nesouhlasil s názorem žalovaného, že žalobci nepřísluší zpochybnit výši marže. Z § 98 odst. 1 a odst. 3 písm. a) daňového řádu totiž vyplývá, že součinnost s daňovým

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjektem při tomto způsobu stanovení daně je přípustná. Účast daňového subjektu tedy daňový řád nevylučuje.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, neboť má za to, že daňové orgány při výběru pomůcek nepochybily a napadené rozhodnutí netrpí nezákonností. Předdeslal, že žalobní námitky jsou ve většině totožné s námitkami odvolacími, neboť i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům namítal žalobce nezákonnost daňové kontroly pro porušení § 17 daňového řádu a nepřiměřenost použitých pomůcek ve vztahu k ostatnímu zboží v základní sazbě DPH. Citací vypořádání těchto námitek pak odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že na svých závěrech v napadeném rozhodnutí uvedených setrvává a má za to, že žalobou uplatněné námitky jsou nedůvodné.
11. Pokud jde o namítanou nezákonnost daňové kontroly, žalovaný poukázal na předchozí negativní zkušenost se zástupcem žalobce, jehož sídlo bylo právě v působnosti Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště Praha - západ. Správce daně proto shledal účelným, aby provedení úkonu – zahájení daňové kontroly – učinil právě tento úřad prostřednictvím dožádání, přičemž úkon byl skutečně proveden v sídle zástupce žalobce. Využitím institutu dožádání nedošlo ke změně místní příslušnosti, a proto uvedení místně příslušného správce daně na protokolu o zahájení daňové kontroly nelze dle žalovaného považovat za vadu, jež by způsobila nezákonnost daňové kontroly. Žalovaný poznamenal, že na protokolu o zahájení daňové kontroly je uvedeno, že daňovou kontrolu zahájil Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Labem, (tj. správce daně) prostřednictvím Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha – západ (tj. dožádaný správce daně), přičemž žalovaný považuje postup daňových orgánů za správný.
12. K námitce žalobce, že v protokolu o zahájení daňové kontroly jsou uvedena tři místa, a to sídlo správce daně, sídlo dožádaného správce daně a sídlo zástupce žalobce, pak žalovaný poukázal na § 85 odst. 2 daňového řádu, který nelimituje správce daně co do výčtu míst, kde bude daňová kontrola provedena, a tudíž může být provedena jak v prostorách správce daně, tak v prostorách daňového subjektu či jeho zástupce. Správce daně je zavázán toliko k tomu, aby byla daňová kontrola prováděna na takovém místě, které splňuje minimální standardy pro ochranu zdraví a bezpečnou práci.
13. K námitce žalobce o nepřiměřenosti použitých pomůcek žalovaný konstatoval, že zboží žalobce bylo rozděleno do čtyř skupin, a to tabákové výrobky, náplně Heets, ostatní zboží v základní sazbě DPH a ostatní zboží ve snížené sazbě DPH. Žalobou žalobce brojí pouze proti výši marže v případě zboží ve snížené sazbě DPH. Žalovaný připomenul postup správce daně při stanovení marže u tohoto zboží, kdy správce daně vycházel z vykázaných tržeb v EET, které žalobce odeslal za předmětná zdaňovací období za toto zboží (56 642,03 Kč), přičemž jeho hodnota činila 26 825,61 Kč. Správce daně proto dopočítal průměrnou marži na toto zboží ve výši 52,64 %. Dle žalovaného nebylo povinností správních orgánů aplikovat marži Českého statistického úřadu, jelikož výše marže v případě ostatního zboží ve snížené sazbě DPH vyplynula ze skutečností, jež byly v dané věci nesporné, tj. z hodnoty tržeb z prodeje ostatního zboží ve snížené sazbě DPH a z pořizovací hodnoty předmětného zboží. S ohledem na tyto nesporné údaje proto správce daně pouze jednoduchou matematickou metodou (zcela logickou a přezkoumatelnou) určil, jak vysokou marži žalobce v případě zboží se sníženou sazbou DPH uplatnil.
14. Žalovaný dále uvedl, že v případě ostatního zboží se základní sazbou DPH nemohl správce daně postupovat tak, jak v případě ostatního zboží se sníženou sazbou DPH, neboť tržby Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odeslané do EET za toto zboží nepokryly ani nákupní hodnotu zboží. Žalobce navíc ani nepředložil evidenci zásob ke dni 31. 12. 2018, která by dokumentovala stav zboží na skladě, což by mohlo věrohodně objasnit předmětný rozdíl. Správce daně proto nemohl postupovat tak, jak v případě ostatního zboží se sníženou sazbou DPH a musel přistoupit k aplikaci marží zjištěných Českým statistickým úřadem. Rozdílná výše marže u těchto kategorií je dána odlišnými zjištěními, ze kterých správce daně i žalovaný vycházeli a odpovídá požadavku, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

15. Žalovaný považuje nedůvodným argument žalobce, že takto stanovená marže u zboží ve snížené sazbě DPH je nerealistická a vzdálená od reality. Připomenul, že marže zjištěna Českým statistickým úřadem je údajem o průměrných maržích, jež nezohledňuje odlišnosti jednotlivých daňových subjektů, regionů, podmínek atd. Nelze jej proto pojímat tak, že všechny daňové subjekty předmětnou průměrnou marži aplikují. Odchylnky od této marže jsou běžné, resp. nejsou nereálné. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2014, č. j. 9 Afs 84/2013-56, žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek.
16. Pokud žalobce namítal, že v dané věci absentovala pomůcka srovnatelného daňového subjektu a daňové orgány pochybily, pokud dospěly k závěru, že v dané lokalitě nebyl dohledán srovnatelný subjekt, pak žalovaný zdůraznil, že v případě stanovení marže u cigaret správce daně použil nákupní ceny zřejmé z daňových dokladů jiného srovnatelného daňového subjektu. Jelikož však nebyl dohledán daňový subjekt, který by podnikal ve stejné lokalitě s úplně shodným sortimentem zboží, tak v ostatních kategoriích zboží přistoupil správce daně k jiným pomůckám, což považuje žalovaný za zcela legitimní postup. K dílčí námitce žalobce, že srovnatelnost daňového subjektu nemůže vycházet z účetnictví, žalovaný uvedl, že za srovnatelný nelze považovat takový daňový subjekt, který má neprůkazné účetnictví, neeviduje řádně veškeré tržby či nevede evidenci zásob. V případě absence těchto údajů lze totiž jen stěží porovnat, zda se jedná o srovnatelné daňové subjekty (bez těchto údajů nelze například zjistit, zda obchodují se stejnými objemy zboží při obdobných maržích apod.). Skutečnost, že daňové subjekty mají obdobnou daňovou povinnost, nemusí vést nutně k závěru, že se jedná o srovnatelné subjekty. Žalovaný je toho názoru, že pokud má být dodržena zásada, že daň má být, pokud možno stanovena dostatečně spolehlivě, pak je nutno důsledně zjišťovat, zda porovnávané daňové subjekty lze skutečně považovat za srovnatelné.

Posouzení věci soudem

17. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce pro další řízení s tímto postupem vyslovil souhlas, a žalovaný nesdělil soudu ve stanovené lhůtě svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
18. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věte druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věte 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

19. Námitka žalobce, že žalovaný nereagoval na jeho odvolací námitku, že stanovená průměrná marže 52,64 % u ostatního zboží není jako pomůcka dostatečně spolehlivá, směřovala do nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Bylo tedy na soudu, aby se nejprve zabýval touto námitkou, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí může být způsobilým následného soudního přezkumu. Soud přitom dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti netrpí.
20. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutné považovat takové rozhodnutí, které nemá žádné odůvodnění nebo z něhož nevyplývá, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakými úvahami se při právním posouzení věci řídil a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 55/2015-29.
21. Ve vztahu k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi žalobcem uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. V tomto směru lze pro stručnost odkázat na závěry vyjádřené mimo jiné v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74.
22. Vzal-li soud v potaz předestřené judikurní mantinely a tyto posoudil z hlediska námitky žalobce o nevypořádání se s jeho odvolací námitkou o nespolehlivosti použité pomůcky, pak soud konstatuje, že toto tvrzení se zcela míjí s obsahem správního spisu a napadeným rozhodnutím. Důvody, které vedly žalovaného, resp. správce daně k použití konkrétní pomůcky vysvětlil žalovaný v bodech 55 – 57 napadeného rozhodnutí. Současně však poukázal na to, že brojit proti dostatečné spolehlivosti může žalobce výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti, přičemž podíl tohoto zboží k celkovému obchodovanému zboží činil pouhých 0,4 %, a svá tvrzení musí opírat o patřičné důkazy. Protože se žalovaný v napadeném rozhodnutí námitkou nespolehlivosti pomůcky dostatečně zabýval a své úvahy řádně a srozumitelně odůvodnil, soud zhodnotil námitku žalobce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí jako nedůvodnou.
23. Z obsahu správního spisu byly zjištěny tyto skutečnosti, rozhodné pro posouzení důvodnosti žaloby.
24. Protokolem ze dne 6. 5. 2019 správce daně vyzval žalobce k dostavení se na pracoviště správce daně ve věci zahájení daňové kontroly – daně z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2018. Podle úředního záznamu ze dne 20. 5. 2019 kontaktoval dne 6.5.2019 správce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně zástupce daňového subjektu Petra Anděla, jednatele společnosti Andělovi s.r.o. (dále jen „zástupce žalobce“), s nímž dohodnul termín zahájení daňové kontroly na den 17. 5. 2019. Zástupce žalobce se bez omluvy nedostavil a správce daně se tento den pokoušel bezvysledně o telefonické spojení. Výzvou ze dne 21. 5. 2019 byl žalobce vyzván podle § 87 odst. 2 daňového řádu k umožnění zahájení daňové kontroly. Dne 3. 7. 2019 učinil správce daně dožádání u Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územní pracoviště Praha – západ, v němž vymezil úkon tak, že má být zahájena „kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2018 u plátce N. V. H., jehož zástupce je korporace Andělovi s. r. o. dožádání č. j. 17712117/19/2501-60561-506666“. Důvodem dožádání byla skutečnost, že „dne 6. 5. 2019 byla zástupci daňového subjektu zaslána pozvánka k zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2018. Na předem dohodnutý termín se však zástupce nedostavil. Dne 22. 5. 2019 byla zástupci doručena výzva k zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2018, ani na tu však nereagoval. Dne 19. 6. 2019 byla zástupci daňového subjektu doručena výzva k podání daňového přiznání daně z příjmů fyzických osob za rok 2018. Do dnešního dne však nebylo daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018 podáno. Vzhledem k tomu, že sídlo zástupce daňového subjektu, korporace Andělovi s.r.o. se nachází ve Vaší místní příslušnosti, správce daně Vás žádá z důvodu hospodárnosti o provedení úkonu – zahájení daňové kontroly.“

25. V protokolu o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu sepsaného podle § 60 – 62 daňového řádu ze dne 12. 7. 2019, č. j. 3767252/19/2102-60563-111293, je uvedeno místo jednání U náměstí 707, 252 41 Dolní Břežany; v jeho záhlaví je označen Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště Praha – západ, zástupce daňového subjektu Andělovi s.r.o. – jednatel korporace Petr Anděl a předmět jednání „Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2018“. Protokol obsahuje poučení, v němž (na str. 3) byl zástupce žalobce mj. poučen o právu podat stížnost proti nevhodnému postupu správce daně. Žalobce, resp. jeho zástupce, jak vyplývá z obsahu správního spisu, až do odůvodnění odvolání proti daňovým výměrům žádné námítky proti postupu správce daně (dožádání) nepodal, nevhodnosti postupu se správce daně nedovolával.
26. Finanční úřad pro Středočeský kraj odpověděl správci daně na dožádání o provedení požadovaného úkonu. U téhož finančního úřadu byly po opakovaných výzvách dne 2. 10. 2019 předloženy zástupcem žalobce účetní doklady, které byly postoupeny dne 3. 10. 2019 správci daně. Jak vyplývá z obsahu správního spisu veškeré další úkony daňové kontroly činil správce daně.
27. V úředním záznamu ze dne 18. 2. 2020 jsou zaznamenána zjištění správce daně v průběhu daňové kontroly. Z něho mj. vyplývá, že správce daně v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden 2018 až prosinec 2018 nahlédl do elektronické evidence tržeb (EET), aby ověřil výši tržeb odeslaných žalobcem v roce 2018 a dále v jednotlivých měsících roku 2018 na portál EET. Tak správce daně z EET zjistil že žalobce odeslal v roce 2018 na portál EET tržby v 15 % sazbě ve výši 56 642,03 Kč. Protože z předložených dokladů správce daně zjistil, že v této sazbě žalobce nakoupil ostatní zboží v částce 26 825,61 Kč, učinil závěr, že žalobce na ostatní zboží v sazbě 15 % uplatňoval marži ve výši 52,64 %. Správce daně dne 5. 2. 2021 zpracoval „Dosavadní výsledek kontrolního šetření“, téhož dne vyhotovil „Sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění z daňové kontroly“ stejného obsahu a rozhodl o stanovení lhůty, v níž umožnil daňovému subjektu vyjádřit se k dosavadnímu výsledku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kontrolního zjištění z daňové kontroly. Žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, této žádosti bylo vyhověno, žádné vyjádření žalobce k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění z daňové kontroly spis neobsahuje. Dne 25. 3. 2021 vyhotovil správce daně Zprávu o daňové kontrole, č. j. 626661/21/2501-60561-508283 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). Následně byly vydány dodatečné platební výměry, které napadl žalobce odvoláním prostřednictvím svého právního zástupce. Odvolací námitky a argumentace je zcela shodná s námitkami a argumentací obsaženou v předmětné žalobě, jak jsou uvedeny v bodech 4 – 9 tohoto rozsudku.

28. Soud se nejprve zabýval žalobcem namítanými procesními pochybeními, jichž se měl dle žalobce dopustit správce daně tím, že využil právní institut dožádání a z důvodu hospodárnosti řízení dožádal provedení úkonu – zahájení daňové kontroly - Finanční úřad pro Středočeský kraj, jakožto finanční úřad působící v místě sídla zástupce žalobce. Žalobce má za to, že tímto postupem porušil správce daně § 17 odst. 1 daňového řádu a tím, že úkon byl proveden v sídle zástupce pak § 85 odst. 2 daňového řádu.
29. Podle § 17 odst. 1 daňového řádu může místně příslušný správce daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.
30. Podle § 85 odst. 2 daňového řádu se daňová kontrola provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.
31. Tuto námitku, kterou žalobce uplatnil i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, vypořádal žalovaný tak, že ji neshledal důvodnou. Poukázal na skutečnost, vyplývající i ze zjištění uvedených v bodě 22 tohoto rozsudku, kdy žalobce, resp. jeho zástupce, mařil zahájení daňové kontroly u místně příslušného správce daně tím, že se nedostavil k dohodnutému jednání a na následnou výzvu k zahájení daňové kontroly již nereagoval. Žalovaný v bodě 53 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*správce daně svůj postup, tj. zahájení daňové kontroly prostřednictvím dožádání dle § 17 daňového řádu jiným správcem daně zcela logicky odůvodnil, ... Z důvodu hospodárnosti a v návaznosti na zkušenosti správce daně se zástupcem daňového subjektu, dožádal správce daně k zahájení daňové kontroly Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha – západ Důvodem tohoto postupu byla nespolutpráce zástupce se správcem daně a sídlo zástupce odvolatele v místní příslušnosti dožádaného správce daně. kdy z důvodu nespolutpráce zástupce odvolatele se správcem daně by daný úkon, tj. zahájení daňové kontroly mohl provést jen s obtížemi. Z žádného ustanovení daňového řádu přitom nevyplývá tvrzení odvolatele, že daňový řád klade důraz na to, aby správa daní byla prováděna pouze jedním správcem daně, a to místně příslušným. Ani sám odvolatel takové zákonné ustanovení neoznačil. K dané problematice se také vyjádřil Krajský soud v rozsudku č. j. 15 Af 39/2019, ve kterém uvedl, že ust. § 17 odst. 1 daňového řádu je institut, kterým se provádí zásada hospodárnosti řízení vyjádřená v § 7 daňového řádu. Aby bylo dožádání v souladu s citovaným ustanovením, musí být splněn aspoň jeden z důvodů, a to obtížné provedení úkonu, neúčelné vynakládání nákladů na úkon či nemožnost provést úkon. Jak z výše uvedeného vyplývá, byly splněny dva ze tří citovaných důvodů, tj. obtížné provedení úkonu z důvodu místní příslušnosti zástupce a nespolutpráce se správcem daně a s tím související obtížnost provést úkon, tj. zahájení daňové kontroly.*“
32. S tímto posouzením dané námitky žalobce a závěrem žalovaného o její nedůvodnosti se soud zcela ztotožňuje. V důsledku obstrukcí a nesoučinnosti ze strany zástupce žalobce bylo zahájení daňové kontroly odloženo o více než dva měsíce. Z přístupu zástupce žalobce bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

evidentní, že oddálení zahájení daňové kontroly je jeho záměrem, neboť úkony, jimiž se snažil správce daně sám zahájit daňovou kontrolu, byly vždy zástupcem žalobce či žalobcem samým zmařeny. Pokud by nevyužil správce daně možnosti dožádání, podařilo by se mu provést předmětný úkon jen s obtížemi, pokud vůbec, a bezpochyby s vynaložením neúčelných nákladů, a je otázkou, zda by jeho snahy vedly k dokončení úkonu. V každém případě by opět vedly k dalšímu oddálení zahájení daňové kontroly, což by bylo v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení. Zástupce žalobce svým chováním přispíval k založení obtíží, které znemožňovaly správci daně daňovou kontrolu zahájit. Nelze proto vytknout správci daně, že využil institutu dožádání a pouze pro úkon zahájení daňové kontroly požádal, s ohledem na působnost úřadu a sídlo zástupce, Finanční úřad pro Středočeský kraj o jeho provedení. Daňový řád přitom nevylučuje, aby byl prostřednictvím dožádání proveden jakýkoliv jednotlivý úkon daňového řízení – tudíž není vyloučeno, aby i úkon spočívající v zahájení daňové kontroly učinil dožádaný úřad. Daňový řád omezuje (krom splnění podmínek stanovených v cit. § 17 odst. 1) využití institutu dožádání toliko na provedení celého daňového řízení.

33. Určité rozpaky působí námitka žalobce o nezákonnosti postupu správních orgánů, která měla spočívat v tom, že v protokolu o zahájení daňové kontroly jsou uvedena tři místa, kde k tomuto úkonu mělo dojít, a to Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Středočeský kraj a sídlo zástupce žalobce. V protokolu o zahájení daňové kontroly tak, jak je uvedeno v bodě 23. tohoto rozsudku, je v záhlaví správně označen úřad, který tento konkrétní úkon na základě dožádání provedl. Jedná se o označení úřadu, nikoli o označení místa, kde k provedení tohoto úkonu došlo. Místo, kde k provedení úkonu došlo, je pak uvedeno v kolonce označené jako „místo jednání“, v němž je doplněna adresa sídla zástupce. O tom, že o zahájení daňové kontroly rozhodl místě příslušný správce daně, tedy Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště Ústí nad Labem, je záznam na straně 4 v části označené „průběh jednání“. Z protokolu tedy nikterak nevyplývá, že by daňová kontrola byla zahájena na třech rozdílných místech. Pokud dožádaný úřad zvolil provedení úkonu v sídle zástupce, neboť toto místo posoudil pro účel dožádání jako nejvhodnější, pak se nikterak neodchýlil od § 85 odst. 2 daňového řádu, ale postupoval s ním zcela v souladu. Tomuto postupu nelze ničeho vytknout.
34. Obecně a nad rámec výše uvedeného pak soud zdůrazňuje, že námitky žalobce, vztahující se k nezákonnosti daňového řízení v důsledku překročení mezí aplikovatelnosti institutu dožádání, považuje soud nejen za nedůvodné, ale také za účelové a obstrukční. Pokud měl totiž žalobce či jeho zástupce za to, že postup správce daně, spočívající v provedení úkonu – zahájení daňové kontroly – prostřednictvím dožádaného úřadu, je nesprávný, mohl této „nesprávnosti“ čelit námitkou, avšak v době přiměřené tomuto úkonu. I v tomto případě totiž musí daňový subjekt postupovat v souladu se zásadou „*vigilantibus iura scripta sunt*“ (právo je psáno pro bdělé) a nelze připustit námitky již bez časové souvislosti s prováděným úkonem, tedy způsobem, který by byl spíše zneužitím poskytnutého práva. Ke stejným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, uveřejněném pod č. 1567/2008 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „Sb. NSS“). Jestliže žalobce uplatnil námitku nezákonnosti dožádání, k němuž správce daně přistoupil v květnu 2019, poprvé v květnu 2021, tedy po dvou letech, a to až v souvislosti s ukončením daňové kontroly, pak jsou známky účelovosti této námitky evidentní.
35. Výše uvedené námitky procesního charakteru tedy shledal soud jako nedůvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

36. Soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že správní orgány při konstrukci pomůcek hrubě vybočily z mezí správního uvážení, když stanovily průměrnou marži 52,64 % u ostatního zboží se sníženou sazbou a naproti tomu žalovaný u ostatního zboží se základní sazbou stanovily průměrnou marži 27,2 %. Dle žalobce nebylo žádného důvodu, aby nebyla stanovena marže 27,2 % i u ostatního zboží se sníženou sazbou.
37. Soud připomíná, že napadeným rozhodnutím žalovaný, resp. správce daně, stanovil žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu, jež stanoví, že *„[n]esplní-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.“*
38. 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).
39. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se sice vztahovala k § 31 odst. 5 již neplatného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně toto ustanovení je obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto je tato judikatura plně aplikovatelná i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] platí, že *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).
40. V posuzovaném případě žalobce v průběhu daňové kontroly, v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a konečně ani v předmětné žalobě nikterak nerozporoval závěr žalovaného, že nebylo možno stanovit daň dokazováním, tj. že byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, neboť žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost, když přes opakovanou výzvu správce daně nepředložil evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 odst. 1 zák. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), evidenci zásob a fyzickou inventuru zásob k 31. 12. 2018, přehled obchodního majetku dle § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH a veškeré daňové doklady prokazující uskutečněná plnění. Proto také nebyly součástí žalobních námitek výtky směřující do postupu správce daně, když stanovil DPH podle pomůcek, a soud při svém rozhodnutí vycházel ze závěru, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobní námitka směřovala do spolehlivosti použitých pomůcek, kterou správce daně zvolil při stanovení DPH u ostatního zboží s první sníženou sazbou DPH, když u tohoto zboží v sazbě 15 % uplatnil správce daně marži ve výši 52,64 %.
41. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole správce daně vycházel při stanovení daně podle pomůcek z důkazů, které předložil žalobce a nebyly správcem daně zpochybněny, z

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pomůcek, které si správce daně obstaral bez součinnosti s daňovým subjektem, ze závěrů správce daně zjištěných v rámci jiného řízení u jiného daňového subjektu, z vlastních poznatků při správě daní (ADIS, EET), z výpisů z veřejně dostupných rejstříků a záznamů a z údajů získaných v součinnosti s třetími osobami. Správce daně zjistil, že ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec roku 2018 byl předmětem podnikatelské (ekonomické) činnosti daňového subjektu maloobchod zejména s tabákovými výrobky (cigaretami) uskutečňovaný v provozovně na adrese Petrovice 573, která je součástí tržnice v této obci. Správce daně nejprve stanovil přijatá zdanitelná plnění na základě daňových dokladů předložených žalobcem. Následně stanovil obchodní přírážku a marži na prodávané zboží, a to žalobcem nerozporovanou obchodní přírážku na tabákové výrobky, na žalobcem v žalobě rozporovanou obchodní přírážku na ostatní zboží s první sníženou sazbou daně (15 %), na žalobcem v průběhu správního řízení rozporovanou obchodní přírážku na ostatní zboží se základní sazbou daně (21 %) a z toho samostatně žalobcem nerozporovanou přírážku na tabákové náplně HEETS. Pokud jde o stanovení marže u ostatního zboží s první sníženou sazbou daně, pak tuto správce daně vytěžil z tržeb, které daňový subjekt odeslal za období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 do elektronické evidence tržeb za prodané zboží s první sníženou sazbou daně (56 642,03 Kč) a dále z daňových dokladů s datem uskutečnění zdanitelného plnění v uvedeném období, jež deklarují nákup tohoto zboží (26 825,61 Kč) a výpočtem $(56\,642,03 - 26\,825,61) : 56\,642,03 \cdot 100$) stanovil marži ve výši 52,64 %. Při stanovení marže ostatního zboží se základní sazbou daně 21 % ve výši 40,3 %, která sice není předmětem žaloby, ale jejíž použití porovnává žalobce v žalobě, vycházel správce daně z údaje Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“), který uváděl, že průměrná marže u obchodníků v maloobchodu ve stáncích a trzích dosahovala v roce 2012 ve výši 37,4 %, kterou správce daně upravil o míru inflace v následujících letech. Následně správce daně vysvětlil, jakým způsobem stanovil uskutečněná zdanitelná plnění z ekonomické činnosti žalobce, a mj. uvedl, že při stanovení daně počítal se stavem zásob na počátku a konci zdaňovacího období ve výši nula, tedy že veškeré nakoupené zboží bylo vždy obratem prodáno, neboť žalobce neprokázal stav a pohyb zásob v průběhu zdaňovacího období, ani neprokázal stav zásob na začátku a na konci zdaňovacího období.

42. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobce namítal nesprávnost stanovení marží u ostatního zboží se základní sazbou daně, i u ostatního zboží s první sníženou sazbou daně a dále namítal zvolenou pomůcku. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přiznal důvodnost odvolací námitky žalobce, pokud jde o stanovenou marži u ostatního zboží se základní sazbou daně. Správcem daně určenou výši této marže 40,3 % tudíž snížil na 27,2 %. Vycházel přitom jednak z úvahy, že žalobce v posuzovaných obdobích zboží pořídil a současně prodal, tudíž míra inflace z předchozích období nemohla mít vliv na výši marže; a jednak ze skutečnosti, že žalobce je třeba jakožto daňový subjekt pro stanovení výše marže u ostatního zboží v základní sazbě daně zařadit pod jiný kód (47.11 – maloobchod s převahou potravin, nápojů a tabákových výrobků v nespecializovaných prodejnách), v němž byla průměrná marže dle údajů ČSÚ ve výši 27,2 %. Žalovaný doplnil, že *„důvodem k této změně byla skutečnost, že pro výši průměrné marže stanovené správcem daně nebyla zjištěna dostatečná opora ve spisovém materiálu.“* Odvolacím námitkám vztahujícím se ke stanovení marže u ostatního zboží s první sníženou sazbou daně ve výši 52,64 % však žalovaný nepřisvědčil. Uvedl, že se ztotožňuje s výpočtem průměrné marže na ostatní zboží v první snížené sazbě s tím, že po přezkoumání přiměřenosti použitých pomůcek dospěl k závěru, že u zboží se sníženou sazbou DPH byla daň zjištěna dostatečně spolehlivě.
43. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Pomůckami tak mohou být dle písm. c) tohoto ustanovení též porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňových povinností. Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (§ 98 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 (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

44. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třebas jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).
45. Na tomto místě soud poukazuje na skutečnost, že v dané věci již jednou rozhodl dne 30. 5. 2023, a to rozsudkem č. j. 16 Af 12/2022-62 (dále jen „první rozsudek“), kdy napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto svém rozhodnutí dospěl soud k závěru, že se správce daně a žalovaný při použití pomůcky pro stanovení marže u ostatního zboží se sníženou sazbou dopustili excesu, a že v důsledku nesprávně použité pomůcky nemohla být stanovena daň z DPH za rozhodné období dostatečně spolehlivě. S tímto závěrem žalovaný nesouhlasil, a proto proti prvnímu rozsudku brojil kasační stížností. První rozsudek soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023-30 (dále jen „uvedený rozsudek“).
46. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud připomněl, 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]).“*
47. Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu je třeba citovat dále jeho bod [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: (prodejní cena – nákupní cena) / prodejní cena x 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

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 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 prodáváného zboží), stejně jako to bývá v trafikách, na benzinových stanicích apod., kde je tento sortiment z pohledu zákazníka také často „předraženy“, tedy prodávány 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.“

48. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku poukázal na body 37, 41, 56 a 57 žalobou napadeného rozhodnutí a konstatoval, že daňové orgány popsaly logický postup při stanovení daně u ostatního zboží se sníženou sazbou a průměrnou marží u tohoto zboží zjistily jednoduchým výpočtem. Konstatoval dále, že 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, a z nákupní ceny tohoto zboží (rovněž nezpochybňované), kterou zjistily z nákupních dokladů od největšího dodavatele žalobce (GECO, a.s.). Vzhledem k tomu, že tržby žalobce (56 642,03 Kč) měly vyšší hodnotu, než byla nákupní cena zboží, které žalobce nakoupil (26 825,61 Kč), měly daňové orgány k dispozici nesporné vstupní údaje, z nichž bylo možné stanovit marži tak, aby se co nejvíce blížila realitě. Protože popsané podklady splňovaly zákonnou definici pomůcek ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, mohla být va jejich základě v dané věci daň stanovena spolehlivě a logicky.
49. Dle Nejvyššího správního soudu nebylo důvodu za daných okolností použít obecné údaje na úkor konkrétně zjištěných skutečností, ani nebylo důvodu, aby daňové orgány u ostatního zboží se sníženou sazbou daně porovnávaly jiné subjekty v dané lokalitě v situaci, kdy se jim nepodařilo dohledat žádný takový subjekt. Konstatoval, že „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.“
50. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku rovněž zdůraznil, že je třeba dostatečnou spolehlivost stanovení daně vztáhnout k celkové daňové povinnosti. Poukázal přitom na skutečnost, že ostatní zboží se sníženou sazbou tvořilo pouze 0,04 % zboží, u něhož byla doměřována DPH, přičemž ostatní zboží (97 % tabákové výrobky, 2,6 % tabákové náplně Heets 0,36 % zboží se základní sazbou daně) nebylo předmětem řízení, neboť proti stanovení daně u tohoto zboží žalobce v žalobě nebrojil.
51. Soud je tímto názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Nutno tedy konstatovat, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007-156, č. j. 8 Afs 69/2010-103, č. j. 1 Afs Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

21/2013-66 nebo č. j. 1 Afs 174/2019-34). Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena. Pokud by byla i pro ostatní zboží se sníženou sazbou stanovena průměrná marže dle údajů ČSÚ, tedy ve výši 27,2 %, pak by činil rozdíl v doměřené dani činil méně než 3 000 Kč. Vzhledem k tomu, že daňovými orgány doměřená DPH činila více než 500 000 Kč, nelze v daném případě hovořit o nepřiměřenosti či hrubém nepoměru doměřené daňové povinnosti.

52. Soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v uvedeném rozsudku tudíž vyhodnotil žalobu v mezích všech žalobních bodů jako nedůvodnou, a protože neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.
53. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti prvnímu rozsudku zdejšího soudu rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 větou první téhož zákona. Žalobce neměl ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, 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 30. září 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.