



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupíčkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Van Thanh Do**, se sídlem Petrovice 328, zastoupen Ing. Janem Ingeduldem, daňovým poradcem se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 10. 2023, č. j. 16 Af 11/2022-45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 10. 2023, č. j. 16 Af 11/2022-45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 4. 7. 2018 u žalobce, jehož ekonomickou činností byl maloobchod v tržnici s převažujícím sortimentem tabákových výrobků, daňovou kontrolu. Na základě kontrolních zjištění mu doměřil za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2017 dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 7. 2020 daň z přidané hodnoty ve výši celkem 479 572 Kč podle pomůcek.

[2] Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 3. 2022 zamítl a výměry potvrdil.

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“). Ten rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud označil rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. Při přepočtu výše marže totiž zjistil blíže neodůvodněné odchylky. S ohledem na toto zjištění uzavřel, že ze správních rozhodnutí není zřejmé, jakým způsobem byly stanoveny hodnoty základu daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu a zda stanovují dostatečně spolehlivě daňové povinnosti žalobce. Dále konstatoval nespolehlivost konstrukce pomůcky pro stanovení DPH (výše marže při prodeji zboží se sníženou sazbou daně vyplývající z údajů o tržbách, které žalobce odeslal do EET s 15 % sazbou). Konstrukce totiž vychází z úvahy, že v tržbách evidovaných v EET se sníženou sazbou daně byly zobrazeny pouze tržby žalobce za prodané „ostatní zboží“ s 15 % sazbou daně, zatímco v tržbách odeslaných do EET s 21 % sazbou daně nebyly zahrnuty žádné tržby za prodané „ostatní zboží“ se základní sazbou, protože tržby za prodej cigaret, u nichž byla stanovena obchodní přírážka jiným způsobem, samy o sobě přesahují evidované tržby v základní sazbě. Uvedené však může značit, že žalobce tržby za ostatní zboží zahrnul do tržeb za zboží s 15 % sazbou daně i v případech, kdy šlo o zboží se sazbou daně ve výši 21 %, že v rámci EET sazbu daně nerozlišoval, že veškeré údaje o tržbách do EET odesílal se sazbou 15 %, anebo tyto tržby neevidoval nebo krátil. Údaje z EET tak nemohly být podle krajského soudu vůbec použity pro výpočet marže (a to ani ve vztahu ke zboží s 15 % sazbou daně). Tedy ani k výpočtu základu daně z přidané hodnoty. Krajský soud uzavřel, že konstrukce pomůcky dostatečně přesně nereflektuje realitu. Dodal, že tomuto závěru nasvědčuje i skutečnost, že správcem daně zjištěná marže je v případě „ostatního zboží“ téměř dvojnásobná oproti údajům Českého statistického úřadu (ve výši cca 39,5 %). Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

II.

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Shrnul v ní, že předmětem sporu v řízení o kasační stížnosti je otázka, zda žalobou napadené rozhodnutí skutečně trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, jak dovodil krajský soud, a zda byla daň podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. K nepřezkoumatelnosti poukázal na to, že krajský soud při přepočtu výše „skutečné marže“ nezohlednil plnění na vstupu přijatá od osob, které nebyly plátcí daně z přidané hodnoty. Proto dospěl k závěru o neodůvodněné odchylce „skutečné marže“ od správcem daně deklarované marže ve výši 76,54 %. Napadený rozsudek v tomto směru trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[5] K přiměřenosti zvolených pomůcek stěžovatel uvedl, že krajský soud překročil meze přezkumu dané včas uplatněnými žalobními body. Žaloba totiž podle něj neobsahovala námitku, že daňová povinnost nemohla být stanovena dostatečně spolehlivě, pokud byly při výpočtu marže za prodané ostatní zboží pro určení základu daně jako pomůcka použity údaje získané z EET; resp. výše tržeb uvedených v EET pouze ve snížené 15% sazbě daně, z nichž byla stanovena marže vztahující se k prodeji ostatního zboží ve snížené i základní sazbě daně ve výši 76,54 %. Žalobce naopak trval na správnosti údajů vykázaných v EET. Nezpochybnil přitom konstrukci zvolených pomůcek, namítal pouze nedostatek

pokračování

odůvodnění dílčích závěrů týkajících se konstrukce pomůcek. Vytýkal-li správci daně vnitřní rozpornost jeho úvah stran současného použití i nepoužití údajů z EET, snažil se pouze zvrátit jeho závěr o nevěrohodnosti údaje o tržbách za zboží v 21 % sazbě daně. Krajský soud smysl této námitky posunul a uchopil jako zpochybnění správnosti postupu správce daně namísto přezkoumatelnosti jeho úvah. Žalobce v žalobě výslovně neuplatnil námitku, že nesouhlasí s výpočtem výše marže u ostatního zboží na základě minoritní části tržeb evidovaných v EET.

[6] Krajský soud následně nesprávně posoudil právní otázku, zda daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. V tom, že správce daně použil údaje o tržbách za zboží ve snížené sazbě daně evidované v EET, totiž nelze spatřovat jakékoliv logické deficity či pochybení dosahující intenzity hrubého vybočení z mezí správního uvážení. Daňový subjekt nemůže dosáhnout nižší daně tvrzením, že zkreslil i ty části povinných evidencí, které měl správce daně dosud za nezpochybněné a použil je jako komponentu v konstrukci pomůcek. Na nespolehlivost zvolených pomůcek pak nelze usuzovat ani z výrazné odchylky od průměrné marže dle Českého statistického úřadu. Správcem daně vypočtená marže se blíží té, kterou zástupce žalobce tvrdil při zahájení daňové kontroly (60 nebo 70 %) a je logická i s ohledem na to, že se jedná o doplňkový sortiment.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.

[8] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že v žalobě namítal hrubé vybočení z mezí správního uvážení správce daně, a krajský soud tak nepřekročil své pravomoci, pokud o této námitce uvážil (otázka spolehlivosti stanovení daně). Dospěl pak ke zcela správnému závěru, že evidence EET nebyla zvolena jako vhodný nástroj pro stanovení tržeb v základní sazbě daně. Stěžovatel tak stanovil marži nepřezkoumatelným způsobem a jeho výpočet je zatížen početní chybou, kterou se krajský soud již logicky nezabýval. I pokud by tedy krajský soud nesprávně nezohlednil vstupy od neplátců, nadále platí, že marže vypočtena správcem daně významně převyšuje marži uváděnou Českým statistickým úřadem a byla stanovena nepřezkoumatelným způsobem. Žalobce k vyjádření přiložil nové rozhodnutí stěžovatele ve věci.

IV.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Stěžovatel v první řadě namítá, že rozsudek krajského soudu je v části týkající se přepočtu marže u tzv. „ostatního zboží“ nepřezkoumatelný. Zdůrazňuje, že krajský soud přezkoumával výpočet marže jen na základě údajů o nakoupeném zboží obsažených

v tabulce č. 7, přestože relevantní údaje pro výpočet základu daně obsahují tabulky č. 5, 7 a 8, zejména tabulka č. 5, která obsahuje veškerá plnění přijatá žalobcem, včetně těch, která byla přijata od neplátců.

[12] Nejvyšší správní soud ověřil, že ze správního spisu, zejména ze zprávy o kontrole a výpočtů správce daně vyplývá, že správce daně vycházel při stanovení základny pro výpočet základu daně skutečně z údajů zaznamenaných v tabulkách č. 5 a 7. Krajský soud pak bez bližšího vysvětlení použil nejspíše pouze údaje o nakoupeném zboží z tabulky č. 7, které však nezahrnovaly plnění přijatá žalobcem od neplátců (srov. str. 11 rozhodnutí o odvolání). Následně správci daně vytkl, že se ve svých počtech mýlil, protože shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným. Výpočet krajského soudu tak bez náležitého důvodu zřejmě nereflektuje výpočty správců daně v jejich komplexitě (včetně plnění od neplátců). Krom toho nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalobce v žalobě ani nebrojil proti tomu, že by byla marže u tzv. „ostatního zboží“ matematicky vypočtena nesprávně. Krajský soud tak provedl přepočtení této marže dle údajů z tabulek nad rámec žalobního bodu a nadto své úvahy a postup kalkulace srozumitelně neobjasnil.

[13] Takový postup je nicméně v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2022, č. j. 1 Afs 85/2021-59 (citovaném stěžovatelem): *„Správní soud tak nemůže za žalobce domýšlet a dotvářet žalobní námitky z vlastní vůle. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, § 36 odst. 1 s. ř. s.). Současně by žalovanému znemožnil vyjádřit se k bodům uplatněným žalobcem (srov. rozsudek ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-65). Rozhodnutí krajského soudu založené na odlišné právní argumentaci, než jaká byla obsažena v žalobě, je tak překvapivé a porušuje právo žalovaného na spravedlivý proces. Na druhé straně stojí též legitimní očekávání žalobce, že soud se bude pohybovat v rámci, který mu žalobce vytyčil žalobními body (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78, č. 2510/2012 Sb. NSS).“* Současně v nyní souzené věci nenastala žádná ze situací předvídaných zákonem dle § 76 odst. 2 s. ř. s. (nicotnost rozhodnutí žalovaného) či dovozená judikaturou (srov. bod. [18] citovaného rozsudku) k prolomení vázanosti soudu žalobními body. Krajský soud tak v tomto ohledu překročil meze stanovené mu § 75 odst. 2 s. ř. s. a zatížil své rozhodnutí jinou vadou řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí ve věci samé dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[14] Na druhou stranu je pravdou, že žalobce výslovně namítal chybu ve výpočtech správce daně v bodu [33] žaloby. Ta se však reálně netýká správnosti vypočtené výše marže, nýbrž výpočtu základu daně s marží pro tzv. „ostatní zboží“ stanovenou správcem daně. Co se týče správnosti marže jako takové, ta nachází svůj odraz v jiné námitce (srov. bod [24] a dále). Námitka žalobce v bodu [33] žaloby nicméně směřuje do jádra samotné matematické úlohy výpočtu podstatného pro stanovení základu daně, který v případě cigaret a ostatního zboží dle tvrzení předložených žalobcem *de facto* pracuje se dvěma různými vzorci pro výpočet základu daně; různí se ve způsobu „přičtení marže“ (viz bod 8 doplnění odvolání, na které žalobce odkazuje). Krajský soud se tak bude v dalším řízení touto chybou v počtech (její relevancí pro danou věc) zabývat, ať již dospěje k tomu, že je pro věc

pokračování

nepodstatná, nebo naopak přisvědčí jedné ze stran ohledně otázky zákonnosti, případě přezkoumatelnosti tohoto výpočtu (stanovení daně).

[15] Byť krajský soud zatížil svůj rozsudek popsanou vadou, uvážil kasační soud i o druhém důvodu pro zrušení rozhodnutí žalovaného napadeného stěžovatelem, neboť i tento samotný by postačoval k vyslovení nezákonnosti a vedl krajský soud ke zrušení rozhodnutí stěžovatele.

[16] Jádrem projednávané věci je otázka dostatečné spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek, přičemž zjištěná dílčí nepřezkoumatelnost je součástí i této otázky (marže byla stanovena pro výpočet výsledné daňové povinnosti).

[17] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[18] 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.*

[19] Při stanovení daně podle pomůcek daňový řád v § 98 odst. 3 obsahuje demonstrativní výčet toho, co lze jako pomůcky použít. Správci daně však nepředepisuje, jakou konkrétní pomůcku má v jednotlivých případech použít. Tato volba se odehrává v rovině správního uvážení. Daňový řád však obsahuje požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek. Vyžaduje, aby byla výsledná daň stanovena dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu).

[20] Pokud jsou již tedy splněny podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, může daňový subjekt úspěšně brojit proti výsledně stanovené dani pouze ze dvou důvodů.

[21] V první řadě může namítat, 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 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 soukromou vysokou 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 (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, atd.). V prvně zmiňovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dokonce uvedl, že metoda, která zcela

zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení, nemůže být vůbec považována za pomůcku.

[22] I pokud by k takovému zásadnímu pochybení ze strany správce daně nedošlo, platí, že jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka či jeho daňové povinnosti musí mít pomůcky racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55). Termín „dostatečně spolehlivého“ stanovení daně je přitom neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě. Není možno zobecnit situace, kdy je tento pojem vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah.

[17] Daňový subjekt má tedy i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námítky proti postupu správce daně nerespektujícímu tato pravidla. Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se však musí týkat pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě proto, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34).

[23] Lze shrnout, že daňový subjekt může namítat, že zvolené pomůcky představují vybočení z mezí správního uvážení, neboť zcela zjevně odporují elementárním zásadám logického myšlení, obsahují závažné početní chyby, vychází z nesprávných údajů nebo představují jiný jednoznačný excés, nebo že úvahy správce daně při volbě pomůcek nelze vůbec přezkoumat. Pokud však k takovému pochybení ze strany správce daně nedojde, daňový subjekt může stále prokázat, že výsledná daňová povinnost mu byla stanovena ve zcela nepřiměřené výši, tedy že je v hrubém nepoměru s výší daně, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.

[24] Žalobce v žalobě namítal, že stanovená daň se neblíží realitě a nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. K tomu upřesnil, že správce daně vycházel z mylného předpokladu, že veškeré nakoupené zboží je vždy obratem prodáno. Správce daně podle něj dále nesprávně stanovil výši tržeb, jelikož výnosy stanovil v částce převyšující tržby vykázané v EET za ostatní zboží. Správce daně také neobjasnil, proč marže na ostatní zboží byla vypočtena z marginální části tržeb; proč vycházel z údajů za období 1. 3. – 31. 12. 2017; jak zjistil, že veškeré nakoupené zboží bylo prodáno; proč se odchýlil od průměrné marže zjištěné z údajů Českého statistického úřadu. Správce daně nekonzistentně posoudil EET jako dostatečný podklad pro zjištění výše tržeb u zboží ve snížené sazbě, ale současně jako

pokračování

nedostatečný pro určení celkových tržeb v základní sazbě. Nezdůvodnil, proč nepoužil nižší obchodní marži vyplývající z účetnictví, resp. proč je tato nevěrohodná. Žalovaný se pak nevypořádal s námitkou týkající se chyby ve výpočtu v tabulce č. 1.

[25] Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že by žalobce namítal pouze nepřezkoumatelnost odůvodnění zvolené pomůcky v podobě výpočtu výše marže pro tzv. ostatní zboží, nikoliv již správnost úvah správce daně ve vztahu ke způsobu její konstrukce a výsledné výši daně. Žalobní argumentaci nelze pojmát otrocky dle zvolené terminologie, nýbrž je třeba chápat její podstatu a smysl. Stěžovateli lze však přisvědčit do té míry, že žalobce na žádném místě nezpochybnil věrohodnost údajů v EET, což však krajský soud vzal za základ druhého zrušujícího důvodu. Naopak, jak správně uvádí stěžovatel, žalobce na vícero místech žaloby (a ostatně i odvolání) poukazoval na to, že údaje v EET jsou správné a správci daně z nich měli bez dalšího vycházet (a nestanovit daň nad jejich rámec); dokonce neměli přejít na pomůcky, ale daň stanovit v rámci dokazování právě i na základě správných údajů z EET. Krajský soud tak i na tomto místě vykročil z mezí soudního přezkumu, pokud posuzoval spolehlivost údajů vycházejících ze žalobcem nespоровané (nezpochybněné) evidence vztahující se na zboží v první snížené sazbě daně a předkládal vlastní důvody, proč nelze považovat ani údaje o tržbách za prodané zboží s 15 % sazbou daně za věrohodné. Výtky žalobce týkající se nespolehlivosti stanovení daně na základě pomůcky v podobě nesprávně stanovené marže dovozené z kombinace marginální části tržeb za období 10 měsíců a hodnoty nákupů provedených právě v tomto období, zajisté nejsou důvodem k přezkumu spolehlivosti jednotlivých kroků výpočtu výsledně stanovené daně z moci úřední (tedy zpochybnění spolehlivosti stanovené daně nad rámec žalobních bodů).

[26] Výsledný závěr o nespolehlivosti zvolené pomůcky (marže vykonstruované kombinací nezpochybněných a zpochybněných veličin) sice nemusí být sám o sobě nesprávný, avšak krajský soud jej nemohl učinit bez opory v žalobních bodech, nýbrž právě na základě skutečností namítaných žalobcem. Jinými slovy, krajský soud se měl prvotně zaměřit na to, zda z hlediska stanovení marže na ostatní zboží nevyplývá (ne)spolehlivost pomůcky a nekonzistence úvah správce daně právě z žalobcem namítaných okolností věci (kombinace nezohlednění skladových stavů, tedy premisa prodeje veškerého nakoupeného zboží obrátem, s jediným „přeživším“ údajem z EET, kdy zbývající část těchto údajů byla vyvrácena „obrácenou“ vstupní úvahou správce daně, a sice optikou obvyklé marže na cigaretové výrobky získané zcela mimo účetnictví žalobce).

[27] Závěrem lze připomenout, že i dílčí nesprávné postupy správce daně nemusí v konečném důsledku vést k tomu, že daň stanovená podle pomůcek nebude stanovena spolehlivě. Je nutné i tyto postupy hodnotit ve světle výsledné daňové povinnosti, která má odrážet odhad sociální či ekonomické situace konkrétního daňového subjektu (i proto je nutné izolovaně odmítnout tezi, že na nedostatečnou spolehlivost stanovení daně podle pomůcek lze bez dalšího usuzovat z průměrné výše marže stanovené Českým statistickým úřadem). Právě daňový subjekt (zde žalobce) má povinnost tvrdit a prokázat nedostatečnou spolehlivost vypočtené výsledné daně. V souzené věci však krajský soud opomněl přezkoumat právě námitky brojící proti dostatečné spolehlivosti stanovené daně poukazy na dílčí excesy v jejím výpočtu, které učinil z moci úřední (nad rámec žalobních bodů). Kasační soud pak není oprávněn o žalobních námitkách uvážit v řízení

před správními soudy jako první, obzvláště mají-li potenciál ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného, o čemž v řízení není sporu. V této souvislosti je vhodné poukázat na řadu námitek vznesených žalobcem v žalobě (srov. bod [24] výše), které ve svém souhrnu míří ke zpochybnění hodnoty marže vykonstruované správcem daně pro tzv. „ostatní zboží“ (zejména výše popsané použití jednoho nezpochybněného údaje týkajícího se marginální části ostatního zboží v kombinaci s presumpcí okamžitého prodeje v daném období z důvodu neakceptace údaje o skladových zásobách v rámci výpočtů správců daně). Právě určení výše marže je přitom rozhodným údajem pro vyhodnocení spolehlivosti stanovení daně, přičemž je nutné dbát na to, aby byla stanovena na základě skutečností odrážejících vícekrát zdůrazněnou realitu daňového subjektu. Ať již dojde k jejímu stanovení na základě údajů vyplývajících z dokazování (výpovědi svědků), vlastního poznání (na základě kontrolních nákupů), srovnáním se srovnatelným subjektem či z nezpochybněných evidencí jako celku, je třeba trvat na tom, aby se tento stěžejní údaj pro stanovení výsledné výše daně blížil co nejvíce realitě. Jakkoliv není *a priori* vyloučeno, aby převyšovala ukazatele získané od Českého statistického úřadu, nelze odhlédnout od toho, že ve výsledku v posuzované věci výrazně převyšovala i údaj sdělený zástupcem žalobce při zahájení daňové kontroly (blížila se k 80 %, zatímco zástupce zmínil hodnoty 60 *nebo* 70 %).

[28] Pro úplnost kasační soud uvádí, že si lze stěží představit stanovení určité výchozí hodnoty v rámci stanovení daně na základě pomůcek odhadem z odhadu, který není založen na logických základech (nevychází z reálných hodnot). Při stanovení této hodnoty, která má kupříkladu také osvědčit průkaznost evidencí, je nutné přihlédnout i k tomu, co vyplynulo z dosavadního řízení. Zda se daná hodnota blíží zjištěné průměrné či tvrzené (má v ní základ) a případně, zda logicky zapadá do obchodního modelu v ekonomické realitě dané daňové věci. V souzené věci tak krajský soud bude posuzovat, zda výpočet marže a její výsledná hodnota reflektují všechny okolnosti ekonomické reality (zohlednění počátečního a konečného stavu zásob a případně dalších okolností namítaných v žalobě a zda vypočtené hodnoty věrně odrážejí logicky zvolenou hodnotu pro jejich výpočet).

[29] Nejvyšší správní soud pro výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou a rozhodl o zrušení napadeného rozsudku a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy napadené rozhodnutí stěžovatele posoudí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 2 s. ř. s. V dalším řízení zejména posoudí dostatečnou spolehlivost stanovení daně. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2025

Lenka Krupíčková
předsedkyně senátu

