



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Petra Šuránka a Mgr. Radovana Havelce ve věci žalobce: **Milan Peterka**, sídlem Blšany u Loun 146, Louny, zastoupen advokátem Mgr. Danem Modlitbou, sídlem Na Bělidle 830/2, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 11. 2023, č. j. 141 Af 5/2023-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Dana Modlitby.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) v průběhu daňové kontroly na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 1. čtvrtletí 2017 do 4. čtvrtletí 2019, kterou zahájil protokolem ze dne 6. 3. 2020, vyzval žalobce prostřednictvím jím zmocněné zástupkyně k prokázání přijatých zdanitelných plnění, důvodů pro nižší výši uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných ve 2. a 4. čtvrtletí 2017 než odpovídá výši tržeb nahlášených v elektronické evidenci tržeb (dále jen „EET“),

údajů o nakoupeném zboží v případech, kdy žalobce v EET evidoval tržby ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi dle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „zákon o DPH“) a také údajů o tržbách vykázaných v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v EET jako tržby nepodléhající DPH. Poté, co žalobce zůstal pasivní (zmocněnkyně při zahájení daňové kontroly neměla připraveny žádné účetní doklady a v reakci na pozdější výzvu pouze přislíbila, že se s doklady dostaví ke správci daně, avšak nedostavila se), celkem 12 dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 5. 2021 doměřil žalobci DPH v souhrnné výši 3 527 902 Kč a k tomu penále za všechna kontrolovaná zdaňovací období v součtu ve výši 705 575 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že na základě důkazní pasivity žalobce správce daně vyměřil DPH ve výši buď žalobcem přiznané, nebo vyplývající z údajů EET, byl-li tento údaj vyšší, veškeré příjmy zdanil základní sazbou 21 % DPH a z důvodu neprokázání jejich přijetí žalobci neuznal žádná zdanitelná plnění na vstupu a ani nepoužil režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona o DPH podrobuující zdanění pouze marži plynoucí z rozdílu prodejní a nákupní ceny použitého zboží.

[2] Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům (které na rozdíl od všech předchozích písemností obdržel on osobně, jelikož dne 7. 5. 2021 zrušil plnou moc zplnomocněné zástupkyni) bránil žádostí o obnovení daňové kontroly, kterou posléze k výzvě doplnil o náležitosti odvolání, přičemž poukazoval na narušení důvěry k původní účetní a (obecně) na duplicitní zaevidování některých plateb v EET. Poté, co žalobce ani na výzvu správce daně v odvolacím řízení opět nepředložil daňové evidence (telefonicky měl dne 30. 7. 2021 sdělit, že mu je původní zmocněnkyně nepředala, protože je nemá k dispozici) a pozdějším opakovaným žádostem o prodloužení lhůty z důvodu léčení úrazu žalobce po pádu na motocyklu již nakonec nebylo vyhověno, žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4057/23/5300-21443-701707 (dále též „napadené rozhodnutí“), odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění žalovaný konstatoval, že žalobce v důsledku své pasivity neunesl důkazní břemeno, které na něj správce daně výzvou k prokázání skutečností přenesl. Za zmocněnkyni, kterou si zvolil, žalobce odpovídá sám, a pokud jde o duplicitní platby, totožnost výše některých zaznamenaných úhrad (což se ostatně týkalo jen plateb v součtu za 52 328 Kč) neznámá, že nejde o shodu v důsledku prodeje stejného typu zboží.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, které Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 8. 11. 2023, č. j. 141 Af 5/2023-57 (dále jen „napadený rozsudek“), vyhověl. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení odůvodněním, že žalovaný i správce daně pochybili, když stanovili daň dokazováním v situaci, kdy žalobce za tímto účelem nepředložil vůbec žádné podklady, a vycházeli jen z údajů systému EET. Vzhledem k tomu, že odpovídající odvolací námitka nebyla vznesena, nemusel žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně sdělovat, proč nepřistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, nicméně touto otázkou se musel zabývat podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb.) z úřední povinnosti. Není sice vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, lze-li účetní případy dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Podle krajského soudu nelze ale stanovit daň dokazováním v takovém případě, kde jsou zásadní důkazní

pokračování

deficity, pro které nelze ani v hrubých obrysech zjistit, jaký byl skutkový stav. Ze systému EET měl správce daně poznatky o tržbách žalobce za nové i použité zboží, ale nikoliv o přijatých zdanitelných plněních od plátců DPH a s tím spojenými nároky na odpočet daně. V důsledku nespolupráce žalobce (na výzvy správce daně, žádal jen o prodloužení lhůty k podání vyjádření či předložení dokladů, avšak reálně doklady, listiny ani evidence vůbec nepředložil) existovaly takové důkazní deficity, že nebylo možné stanovit DPH dokazováním, jelikož stanovená daň se mýjela se zásadou správného stanovení daně zakotvenou v § 1 odst. 2 daňového řádu. I když prodej použitého zboží vyplýval z údajů o tržbách v systému EET a byl zmiňován i zmocněnkyní žalobce, správce daně jej neuznal. Třebaže si lze teoreticky představit situaci, že by žalobce veškeré jím prodávané nepoužité zboží nakupoval od neplátců DPH, takže by mu nevznikl nárok na odpočet DPH, taková situace byla podle krajského soudu prakticky nereálná, například u nových (nepoužitých) mobilních telefonů s ohledem na jejich cenu a povinné plátcovství DPH při obratu vyšším než 1 000 000 Kč ročně. Podle krajského soudu institut stanovení daně podle pomůcek míří právě na takové případy, jako je případ žalobce, kdy nejsou k dispozici prakticky žádné doklady či evidence, ze kterých by se dala daň spolehlivě zjistit, resp. dostupné doklady jsou nevěrohodné či jinak nedostatečné pro stanovení daně dokazováním. Stanovení DPH dokazováním proto krajský soud považoval v projednávané věci za nezákonné.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost, v níž namítá s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), že se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení věci.

[5] Stěžovatel připomíná, že stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu je jen subsidiárním způsobem stanovení daně a primárním má být stanovení daně dokazováním. K daňové kontrole v případě žalobce přitom správce daně přistoupil poté, co provedl komparaci údajů nahlášených v EET s daňovými přiznáními žalobce a zjistil nesrovnalosti. Fakt, že se žalobce v daňovém řízení ani nepokusil o unesení důkazního břemene, sám o sobě nezakládá nutnost přechodu na stanovení daně podle pomůcek.

[6] Pokud krajský soud zmiňuje nezohlednění režimu stanovení daně podle § 90 zákona o DPH, stěžovatel podotýká, že jde o fakultativní a nenárokový režim, u něž důvody pro jeho uplatnění musí žalobce prokázat. Pouhé zmínky o tomto režimu v evidenci EET a ve vyjádření bývalé účetní žalobce v tomto směru nepostačuje. Přitom i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28, podle stěžovatele potvrdil, že jen to, že daňový subjekt neprokáže konkrétní okolnosti pro splnění podmínek podle § 90 zákona o DPH, neznamená, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním. Vyměření daně z celkové kupní ceny namísto toliko přírážky k ceně je jen důsledkem neunesení důkazního břemene daňového subjektu. Totéž přitom podle stěžovatele platí i v situaci, kdy žalobci nebyl přiznán žádný nárok na odpočet z přijatých plnění, jelikož i ten je důsledkem jeho procesní pasivity. Při stanovení DPH

není ani žádný prostor pro zohlednění esenciálních výdajů, jako by tomu bylo u daně z příjmů.

[7] Přístup krajského soudu by mohl znamenat, že naprostou rezignací na součinnost se správcem daně při provádění dokazování se daňový subjekt může dostat do výhodnějšího postavení než daňové subjekty spolupracující. S tím žalovaný zásadně nesouhlasí a zastává názor, že v případě žalobce byly správně identifikovány jeho daňové povinnosti a bylo mu umožněno prokázat naplnění podmínek pro aplikaci korekčních prvků jako je odpočet daně či uplatnění zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Jelikož se žalobce ani nepokusil tyto korekční prvky prokázat, správce daně mu správně stanovil daň podle základní sazby daně na základě dostatečných důkazních prostředků.

[8] Žalobce ve svém vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou. Obdobně jako v žalobě namítá, že stěžovatel při stanovení daně dokazováním vycházel ze žalobcových daňových přiznání a údajů ze systému EET, třebaže zároveň s ohledem na jejich nesoulad o nich pochyboval a požadoval doložení těchto rozdílů, což žalobce neprokázal (jen tvrdil duplicitní započtení plateb). Za takového stavu podle žalobce nelze uzavřít, že by bylo možné daň stanovit bez jeho součinnosti dokazováním. Ostatně ze zprávy o daňové kontrole ani nelze vyčíst, jak správce daně dospěl k závěru, že jednou je důvěryhodným důkazem údaj v daňovém přiznání a jindy výstup z EET. Ze způsobu doměření daně naopak vyplývá, že správce daně neusiloval o správné stanovení daně, nýbrž že jeho úmyslem bylo stanovit daň v maximální výši. Podle žalobce je nelogické, jestliže stěžovatel na jednu stranu údaje v daňovém přiznání zpochybňuje, a na druhou stranu z nich při stanovení daně vychází. Stejně si stěžovatel podle žalobce protiřečí i v případě údajů z EET, ze kterých v některých obdobích vychází, jestliže zároveň zdůrazňuje, že zaevidování zvláštního režimu v rámci systému EET dostatečně neprokazuje, že by byly splněny podmínky pro jeho uplatnění. To vše v situaci, kdy podnikání žalobce, jakožto drobného živnostníka zabývajícího se převážně nákupem a následným prodejem bazarového zboží, dokonale koresponduje se samotnou logikou zvláštního režimu v systému DPH.

[9] Výsledkem chybného postupu stěžovatele pak u žalobce dosáhlo efektivní daňové zatížení až 51,5 % ze základu daně (1. čtvrtletí 2017) a v dalších dvou zdaňovacích obdobích téměř 30 %. Běžný poplatník přitom bude mít řádově nižší efektivní sazbu než 21 %, jelikož si uplatní odpočty za vstupy, jež mohou převýšit i výstupy. V celkovém důsledku tak daňové orgány stanovením daně dokazováním z DPH učinily *de facto* daň z obratu, čímž porušili zásadu zjištění a stanovení daní ve správné výši.

[10] Žalobce též zopakoval, že jeho pasivita v daňovém řízení byla důsledkem jednání jeho bývalé zmocněnkyně, která ho nepravdivě ujišťovala o bezvadném plnění povinností vůči správci daně, následkem čehož se o nedostacích ve spolupráci dozvěděl až s doručením dodatečných platebních výměrů, na což reagoval vypovězením plné moci. V odvolacím řízení ale již žalobce projevil iniciativu spolupracovat se stěžovatelem ve spolupráci s novým zmocněncem. V této souvislosti žalobce navrhl k důkazu dopis, který stěžovateli zaslal dne 28. 11. 2023 a na nějž daňové orgány podle žalobce dosud nereagovaly.

pokračování

[11] Žalobce navíc Nejvyšší správní soud žádá, aby prověřil stěžovatelův postup z pohledu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Tomu, že daň byla žalobci doměřena po uplynutí této lhůty podle něj nasvědčuje skutečnost, že si správce daně pro účely daňové kontroly vyžádal v roce 2020 záznamy z EET, které jsou cíleným důkazním prostředkem mimo rámec vyhledávací činnosti a jejichž obstarání lze považovat za faktické zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 8. 2. 2023, tj. cca jeden měsíc před uplynutím prekluzivní lhůty, pak v případě zajištění záznamů z EET před datem zahájení daňové kontroly (6. 3. 2020) je možné, že došlo k prekluzi doměřené daňové povinnosti.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Mimo rámec důvodů uplatněných v kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval otázkou prekluze výslovně zmíněnou žalobcem (k povinnosti Nejvyššího správního soudu se touto otázkou zabývat z moci úřední viz rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS), nicméně nedospěl ke zjištění, jež by jej opravňovalo k závěru o prekluzi daňové povinnosti pravomocně doměřené žalobou napadeným rozhodnutím. Žalobcem poukazovaná žádost správce daně o přidělení přístupu k detailním datům z účtenek poplatníka, jež je patrná v soupisu písemností založených v neveřejné části daňového spisu, totiž časově nepředchází datum formálního zahájení daňové kontroly dne 6. 3. 2020. Žádost je datována dnem 8. 10. 2020, čemuž pak odpovídají i tabulky s údaji z EET, které jsou (po přeřazení) na DVD nosiči součástí veřejné části daňového spisu a podle metadat byly vytvořeny dne 9. 10. 2020. I kdyby vyžádání údajů z EET odpovídalo svou povahou úkonu v rámci daňové kontroly, nic nenasvědčuje tomu, že by daňová kontrola žalobce byla fakticky zahájena dříve než 6. 3. 2020.

[14] Lze tedy shrnout, že daňové přiznání za nejstarší kontrolované zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 mělo být podáno do 25. 4. 2017. Zahájení daňové kontroly dne 6. 3. 2020 bylo z hlediska tříleté lhůty v § 148 odst. 1 daňového řádu včasné a rozběhlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu novou tříletou lhůtu. Dodatečné platební výměry správce daně žalobci oznámil dříve než v posledních 12 měsících nově běžící lhůty pro stanovení daně (dne 31. 5. 2021), proto dle § 148 odst. 2 daňového řádu nedošlo k jejímu prodloužení. Rozhodnutí stěžovatele přitom bylo zmocněnkyni žalobce doručeno dne 8. 2. 2023, tj. skutečně cca jeden měsíc před uplynutím nové tříleté lhůty pro stanovení daně.

[15] 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.*

[16] Podle § 98 odst. 4 věty první daňového řádu, *neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.*

[17] Oba účastníci se shodně dovolávají ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž musí být ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).

[18] Mezi účastníky přitom nepanuje žádný spor o naplnění první a třetí podmínky, tj. že žalobce neplnil své povinnosti při dokazování a že DPH bylo možné spolehlivě stanovit podle pomůcek. Názor stěžovatele se od názoru žalobce (a krajského soudu) liší pouze v tom, zda správce daně mohl i bez žalobcovy součinnosti stanovit daň dokazováním na základě údajů evidovaných v systému EET.

[19] V tomto směru krajský soud připomněl závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, uvedl, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“*

[20] Lze též připomenout, obdobnou problematikou z pohledu tzv. esenciálních nákladů (relevantních z pohledu daně z příjmů) se mezitím rozšířený senát zabýval znovu a v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 269/2020 - 133, č. 4581/2024 Sb. NSS, doplnil, že *„intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb, které vznikly v důsledku nesplnění zákonných povinností, a možnost či nemožnost v důsledku těchto pochybení stanovit daň dokazováním, se musí zkoumat vždy ve vztahu k daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli pouze ve vztahu k jednomu z obchodních případů v rámci tohoto zdaňovacího období či pouze ve vztahu k účetním nedostatkům vyčísleným v procentech. [...] Na druhou stranu neplatí, že ke stanovení daně podle pomůcek je možné přejít pouze za předpokladu, že je správcem daně zpochybněna podstatná část účetnictví (zatemněno hospodaření), jakkoliv právě zpochybnění podstatné části účetnictví bude častým, ne-li nejčastějším důvodem pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Vysoká intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb znemožňujících stanovit daň dokazováním nemusí být vždy způsobena pouze zpochybněním podstatné části účetnictví. Mohou nastat i takové skutkové situace, kdy i při zpochybnění marginální části účetnictví nebude, např. s ohledem na objem sporné zakázky (tj. zakázky, na které byly sporné výdaje vynaloženy) ve vztahu k objemu ostatních zakázek v rozhodném zdaňovacím období,*

pokračování

dost dobře možné dostatečně správně stanovit daň na základě dokazování, tj. sporné výdaje zcela pominout, a proto bude nutné stanovit daň podle pomůcek. Jinými slovy, důvodem pro přechod na pomůcky může být významné zatemnění jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.“ (důraz doplněn Nejvyšším správním soudem).

[21] Jak potvrzují slova rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, skutečně neexistuje jednotné pravidlo, které by umožňovalo např. podle objemu či procenta zpochybněných, popř. nepředložených účetních podkladů, jednoznačně usoudit, že v daném případě již musel správce přejít na stanovení daně podle pomůcek. Jako obecné kritérium však rozšířený senát zmínil schopnost správce daně na základě dostupných podkladů dostatečně správně stanovit daň. To je přitom logické, neboť jak zcela správně připomněl krajský soud i žalobce, *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady* (§ 1 odst. 2 daňového řádu). O dostatečně správném stanovení daně ovšem nelze hovořit, jestliže výsledkem bezduché aplikace pravidel o důkazním břemeni je stav, kdy např. v důsledku absence či nepoužitelnosti daňové evidence je daň stanovena ve výši, která se zjevně zásadním způsobem odchyluje od toho, co lze s ohledem známé skutečnosti a tržní realitu považovat za možné (pravděpodobné).

[22] K tomu přitom podle Nejvyššího správního soudu došlo i v případě žalobce. V jeho případě stěžovatel disponoval prakticky pouze daňovými tvrzeními (daňová přiznání, sdělení bývalé účetní při zahájení daňové kontroly) a pak údaji ze systému EET, které jsou sice důkazními prostředky, ale týkají se výhradně uskutečněných zdanitelných plnění, a nijak nevypovídají o druhé straně mince v podobě přijatých zdanitelných plnění. Pro systém DPH je přitom typické, že daňové subjekty odvádějí daň z poskytovaných zdanitelných plnění, na druhou stranu však mají také nárok na odpočet z daně, kterou uhradili v ceně za přijatá zdanitelná plnění (vstupy). Jen zcela výjimečně může nastat situace, kdy daňový subjekt má pouze daňovou povinnost bez jakéhokoliv protinároku na odpočet (pořizování vstupů výhradně od osob nepovinných k dani; poskytování služeb nenáročných na vstupy).

[23] Stěžovatel i v napadeném rozhodnutí pracoval s informacemi poskytnutými původní účetní žalobce, podle nichž měl žalobce dvě provozovny (což rámcově potvrzoval i výpis ze živnostenského rejstříku, s nímž správce daně pracoval), v nichž se věnoval jednak prodeji mobilních telefonů a příslušenství a jednak prodeji dětského oblečení a zboží. V takové situaci ovšem nemohlo být pochyb, že se činnost žalobce neobejde bez pravidelného přijímání zdanitelných plnění. Narozdíl např. od poskytování služeb, kde si lze představit, že např. malý podnikatel poskytující službu tvorby webových stránek s výjimkou občasného jednorázového pořízení počítačové techniky a softwaru nemusí mít oproti zdanitelným plněním dlouhodobě na výstupu nárok na odpočet ze zdanitelných plnění na vstupu, je podnikání v maloobchodu, tedy v režimu velkoobchodní nákup/maloobchodní prodej, zcela neoddělitelně spjata s pravidelným a častým přijímáním zdanitelných plnění od velkoobchodních dodavatelů, kteří jsou s ohledem na objem zobchodovaného zboží v principu vždy osobami povinnými k dani. Absence přijatých zdanitelných plnění, s nimiž je spojen nárok na odpočet, je představitelná jen zcela výjimečně např. v situaci předzásobení se zkáze nepodléhajícím

zbožím, a to ještě jen krátkodobě (ojedinělé zdaňovací období), nikoliv po souvislou dobu tří let, jako tomu bylo v případě doměření daně žalobci. Pokud by bylo uznáno, že žalobce obchodoval s použitým zbožím (což ovšem daňové orgány také neakceptovaly), pak by snad mohla být jako pravděpodobná uvažována varianta, že obchodované zboží žalobce pořizoval od osob nepovinných k dani. To by však musel žalobce obchodovat výhradně jen s bazarovým zbožím. Žalobce ale v jedné provozovně prodával (nové) dětské oblečení a zboží.

[24] Z uvedených okolností je tak naprosto evidentní, že daňové orgány, pokud při doměření daně pracovaly výhradně jen s údaji EET, aniž by měly sebemenší podklad o výši přijatých zdanitelných plnění a aniž by současně pracovaly s předpokladem, že žalobce obchodoval výhradně s použitým zbožím (žalobcova volba fakultativního zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH přitom byla údaji v EET jednoznačně prokázána), doměřily daň v evidentně nesprávné výši. Možnost, že by žalobce s ohledem na povahu svého podnikání systematicky neměl po tři roky právo na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, je zcela nepravděpodobná a z hospodářského hlediska natolik absurdní, že nelze akceptovat závěr, že v tomto případě bylo možno i přes nesoučinnost žalobce stanovit daň dokazováním. Částku (přemrštěné) daňové povinnosti bylo možno stanovit jen mechanicky při odhlédnutí od zásady správného zjištění daně a též zásady neutrality DPH, s níž je neoddělitelně spojen režim odpočtů, který má podnikatele zcela zbavit zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Na to ostatně žalobce oprávněně poukazuje, když uvádí, že výsledně vypočtená daňová povinnost se v jeho případě *de facto* chová jako daň z obrátu, jejíž sazba v některých zdaňovacích obdobích dokonce převyšuje základní sazbu DPH ve výši 21 %. I když hovořit v takovém případě o efektivní daňové sazbě nemusí být přesné, nic to nemění na tom, že se jedná o zřetelnou ilustraci rozporu rozhodnutí správce daně a žalovaného se zásadou neutrality DPH, a zejména pak se zásadou správného stanovení daně.

[25] S ohledem na neunesení důkazního břemene žalobcem je sice nutné připustit, že daň se v důsledku porušování jeho procesních povinností může do jisté míry od správné výše daně odchylovat, tato odchylka ale nesmí dosahovat absurdní úrovně a základní cíl správy daní zcela popřít. Pokud by to mělo nastat, zákonodárce stanoví v § 98 daňového řádu povinnost správce daně určit výši daňové povinnosti podle pomůcek. Právě tak měly daňové orgány v tomto případě postupovat, jak správně uzavřel krajský soud.

[26] Argumentuje-li stěžovatel tím, že žalobce nemůže být ve výhodnějším postavení jen proto, že s daňovými orgány nespolutracoval, opomíjí, že § 98 odst. 1 daňového řádu požaduje stanovení daně podle pomůcek právě pro případy, kdy daňový subjekt neplní své zákonné povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností. Ještě jinak řečeno, nedostatečná spolupráce daňového subjektu neopravňuje daňové orgány k tomu, aby svůj postup zacílily na maximální možné zdanění takového subjektu. Zdanění není sankčním nástrojem. I v takových případech jsou daňové orgány povinny (v mezích možného) usilovat o stanovení daně ve správné výši v souladu se zásadou vytčenou v § 1 odst. 2 daňového řádu.

pokračování

[27] V rozporu s tím nejsou ani stěžovatelem zmiňované závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28. Tam byla formulována teze, že jen to, že daňový subjekt neprokáže konkrétní okolnosti pro splnění podmínek podle § 90 zákona o DPH, neznamená, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním. S tímto závěrem nynější rozsudek není v žádném rozporu. Navíc se odkazovaná věc týkala daňového subjektu, který obchodoval s jednotlivými ojetými automobily. V takovém případě se jedná o činnost, u níž je dost dobře možné, že tyto vozy jsou vykupovány od osob nepovinných k dani, a nevzniká tedy při jejich nákupu pravidelně nárok na odpočet. Skutková situace žalobce je však v tomto směru odlišná, jelikož zejména v oblasti maloobchodního prodeje dětského zboží a případného prodeje nových mobilních telefonů je setrvalé pořizování zásob od neplátců DPH nereálné. Úplná absence důkazních prostředků v oblasti přijatých zdanitelných plnění tak správci daně nedovolovala DPH stanovit dokazováním, aniž by se dostal do nezpochybnitelného rozporu se zásadou správného stanovení daně.

IV.

Závěr a náklady řízení

[28] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu tváří v tvář stěžovatelem uplatněným námitkám plně obстоjí. Kasační stížnost tudíž není důvodná, a proto byla podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítnuta.

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náhrada nákladů náleží pouze úspěšnému žalobci. Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v nákladech na jeho právní zastoupení advokátem, které jsou tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby [sepis vyjádření ke kasační stížnosti dle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024] ve výši 3 100 Kč a částkou 300 Kč jako náhradou hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), k čemuž je třeba přičíst náhradu za 21% daň z přidané hodnoty z předešlých částek ve výši 714 Kč, jelikož zástupce žalobce je registrovaným plátcem této daně. Celkem tak činí náklady řízení žalobce částku 4 114 Kč. K úhradě stanovených nákladů řízení k rukám zástupce žalobce Nejvyšší správní soud žalovanému (stěžovateli) stanovil přiměřenou lhůtu v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. května 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

