



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobce: A. H., narozen X
bytem X
zastoupen daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou
sídlem Straky 1, 417 71 Zabrušany

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2024, č. j. 21618/24/5300-21442-809464

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 Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 7. 2024, č. j. 21618/24/5300-21442-809464, jímž bylo změněno 21 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 6. 2021, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty a podle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu stanoveno penále, přičemž DPH i penále byly

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stanoveny za jednotlivá zdaňovací období 21 měsíců (leden až prosinec 2017, únor, březen, duben, červen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2018). Změna 21 dodatečných platebních výměrů provedená napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že žalovaný ve všech 21 případech korigoval (snížil) výši doměřené daně a souvisejícího penále tím, že na sortiment jízdních kol a ostatního zboží prodávaného v trafikách aplikoval průměrné marže v národním hospodářství, zjištěné Českým statistickým úřadem (dále obvykle jen „ČSÚ“), a dále zohlednil (žalobcem neuplatněné) zjištěné okolnosti, z nichž pro žalobce vyplývaly výhody v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu. V důsledku provedené změny 21 dodatečných platebních výměrů došlo v souhrnu všech 21 případů ke snížení celkové částky doměřené daně z původních 1 110 493 Kč na částku 655 062 Kč a celková částka penále byla snížena z původních 222 091 Kč na částku 135 820 Kč. Žalobce se domáhal nejen zrušení napadeného rozhodnutí, nýbrž i všech 21 dodatečných platebních výměrů. Pro přehlednost uvádí soud výši doměřené daně a stanoveného penále v níže uvedené tabulce:

Období	Číslo jednací DPV	DPV-daň	DPV-penále	ŽNR-daň	ŽNR-penále
1/2017	1500716/21/2501-50522-508158	27 445 Kč	5 489 Kč	21 074 Kč	4 215 Kč
2/2017	1500786/21/2501-50522-508158	13 301 Kč	2 660 Kč	4 922 Kč	985 Kč
3/2017	1501021/21/2501-50522-508158	81 752 Kč	16 350 Kč	68 423 Kč	13 685 Kč
4/2017	1501075/21/2501-50522-508158	95 746 Kč	19 149 Kč	84 270 Kč	16 854 Kč
5/2017	1501101/21/2501-50522-508158	61 043 Kč	12 208 Kč	48 982 Kč	9 797 Kč
6/2017	1501134/21/2501-50522-508158	28 923 Kč	5 784 Kč	17 541 Kč	3 509 Kč
7/2017	1501173/21/2501-50522-508158	25 671 Kč	5 134 Kč	17 084 Kč	3 417 Kč
8/2017	1501232/21/2501-50522-508158	35 477 Kč	7 095 Kč	24 058 Kč	4 812 Kč
9/2017	1501254/21/2501-50522-508158	11 555 Kč	2 311 Kč	3 460 Kč	692 Kč
10/2017	1501283/21/2501-50522-508158	9 128 Kč	1 825 Kč	(-) 91 Kč	0 Kč
11/2017	1501315/21/2501-50522-508158	83 482 Kč	16 696 Kč	71 295 Kč	14 259 Kč
12/2017	1501398/21/2501-50522-508158	59 940 Kč	11 988 Kč	51 550 Kč	10 310 Kč
2/2018	1502370/21/2501-50522-508158	73 871 Kč	14 774 Kč	63 196 Kč	12 640 Kč
3/2018	1502391/21/2501-50522-508158	52 978 Kč	10 595 Kč	41 296 Kč	8 260 Kč
4/2018	1502427/21/2501-50522-508158	56 709 Kč	11 341 Kč	43 327 Kč	8 666 Kč

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6/2018	1502483/21/2501-50522-508158	42 871 Kč	8 574 Kč	30 825 Kč	6 165 Kč
7/2018	1502500/21/2501-50522-508158	38 719 Kč	7 743 Kč	25 849 Kč	5 170 Kč
9/2018	1502600/21/2501-50522-508158	7 453 Kč	1 490 Kč	(-) 3 059 Kč	0 Kč
10/2018	1502629/21/2501-50522-508158	16 677 Kč	3 335 Kč	5 676 Kč	1 136 Kč
11/2018	1502650/21/2501-50522-508158	125 742 Kč	25 148 Kč	(-) 20 856 Kč	0 Kč
12/2018	1502669/21/2501-50522-508158	162 010 Kč	32 402 Kč	56 240 Kč	11 248 Kč
Celkem	xxx	1 110 493 Kč	222 091 Kč	655 062 Kč	135 820 Kč

Legenda:

DPV ... dodatečný platební výměr

ŽNR ... žalobou napadené rozhodnutí

2. Soud podotýká, že napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvoláních žalobce proti 21 dodatečným platebním výměrům již podruhé, neboť předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2022, č. j. 33258/22/5300-21442-809464, zrušil zdejší soud pro nepřezkoumatelnost rozsudkem ze dne 11. 4. 2023, č. j. 141 Af 16/2022-51, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž kasační stížnost žalovaného proti zmíněnému rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 11. 2023, č. j. 10 Afs 88/2023-40.

Žaloba

3. V úvodu žaloby žalobce předeslal, že žalovaný sice napadeným rozhodnutím snížil daň doměřenou žalobci dodatečnými platebními výměry a zároveň snížil i související penále, avšak tato změna je nedostatečná. Dle žalobce výše doměřené daně i nadále zůstává v hrubém nepoměru s daní, která mu po právu měla být doměřena.
4. Žalobce upozornil, že v posuzované věci mu byla DPH stanovena dle pomůcek, přičemž již v odvolání namítal, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, jelikož zvolené pomůcky nebyly přiměřené. Dle žalobce se v jeho případě jedná o situaci, kdy stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být (byť odhadem dle pomůcek) stanovena, a to ze dvou důvodů.
5. **Prvním důvodem** je dle žalobce skutečnost, že relativní výnos DPH u žalobce vztažený k výši jím dosaženého obrátu je mnohem nižší, než je tomu u daňových subjektů srovnatelných se žalobcem. Žalobce upozornil, že za účelem ověření tvrzení, že mu byla daňová povinnost k DPH stanovena v nesmyslné výši, v doplnění odvolání podaném dne 14. 3. 2024 navrhoval, aby žalovaný provedl šetření u srovnatelných subjektů provozujících maloobchodní prodejny s tabákovými výrobky a s jízdními koly a příslušenstvím v Ústí nad Labem či okolí. Dle žalobce však žalovaný v napadeném rozhodnutí jeho návrh odmítl s odůvodněním, že žalobce nemá nárok na výběr konkrétních pomůcek, podle nichž bude daň stanovena.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Žalobce se v žalobě ohradil proti tvrzení žalovaného, že se snaží vybírat si konkrétní pomůcky. Ze strany žalobce se totiž jednalo o důkazní návrh (porovnání se srovnatelnými subjekty), kterým chtěl žalobce prokázat své tvrzení o hrubém nepoměru mezi daní, která mu byla stanovena, a daní, která mu měla být stanovena. Žalobce si nedovede představit jiný způsob, jak zjistit daň, která měla být stanovena, než právě porovnání s jinými subjekty.
7. Podle žalobce lze tvrzení o hrubém nepoměru doložit majetkovou situací žalobce (jakož i srovnatelných podnikatelů) a vývojem výnosnosti oborů, v nichž žalobce podniká. Podle žalobce především v případě maloobchodního prodeje tabákových výrobků výnosnost (a tedy i dosahovaná míra přidané hodnoty) v tomto oboru dlouhodobě klesala a klesá, což dokládá i rapidní úbytek počtu malých prodejen s tabákovým zbožím v Ústí nad Labem za dobu podnikání žalobce. V současnosti prodejny s tabákovým sortimentem provozují dle žalobce už jen velké obchodní řetězce (např. GECO, Valmont, Trafikon a Relay) v obchodních centrech a na několika frekventovaných místech. Rapidní úbytek počtu malých prodejen s tabákovým zbožím v Ústí nad Labem za dobu podnikání žalobce je tak zcela evidentní. Podle žalobce se pro tento pokles nenabízí jiné rozumné vysvětlení, než že je způsoben především malou výnosností daného oboru podnikání.
8. Žalobce konstatoval, že podle napadeného rozhodnutí ošidil měsíčně stát o 27 945 Kč na DPH, a navíc měl ošidit stát o dalších 50 000 Kč měsíčně na dani z příjmů (toho času je tento doměrek přezkoumáván žalovaným v přezkumném řízení, přičemž soudní řízení sp. zn. 141 Af 6/2023 je přerušeno, pozn. soudu). Celkově měl tedy žalobce ošidit stát na daních o cca 78 000 Kč měsíčně. Žalobce podotkl, že spolu s tím, co přiznal ke zdanění, by příjmy z provozu prodejen s tabákovým zbožím žalobci stačily na slušné živobytí. Ovšem skutečnost, že musel otevřít ještě prodejnu s jízdními koly, aby se vůbec nějak uživil, nasvědčuje dle žalobce tomu, že závěr žalovaného je chybný.
9. Proto je podle žalobce výše doměrku DPH stanovená napadeným rozhodnutím nesmyslná. Pokud by totiž v daných oborech podnikání bylo reálně možné dosahovat takových hospodářských výsledků, ze kterých tento doměrek DPH vychází, nepochybně by zejména maloobchod s tabákovým sortimentem neskomíral, jak je tomu ve skutečnosti.
10. Ohledně provozování prodejny jízdních kol žalobce uvedl, že tuto prodejnu otevřel v dubnu 2016, tzn. cca v polovině prodejní sezóny (hlavní sezóna trvá od začátku března do konce června), a to bez jakékoliv zkušenosti v daném oboru. Důvodem otevření prodejny byla neschopnost žalobce uživit se prodejem tabákového sortimentu a jeho osobní vztah k cyklistickému sportu. Plnohodnotně proto žalobce v daném oboru začal podnikat až v roce 2017, kdy mohl poprvé nakoupit nové modely jízdních kol na základě předobjednávky. V roce 2017 žalobce pořizoval vybavení prodejny a postupně navyšoval skladové zásoby zboží, přičemž se nevyhnul ani špatným nákupům zboží, které pak musel prodávat se značnou slevou. Zcela logicky proto žalobce nemohl dosahovat takových podnikatelských výsledků jako v daném oboru zavedený obchodník.
11. Žalobce upozornil, že argumentaci poukazující na jeho majetkovou situaci a výnosnost oborů podnikání předestřel žalovanému v doplnění odvolání ze dne 14. 3. 2024. V napadeném rozhodnutí žalovaný na tuto argumentaci nijak nereagoval, čímž toto rozhodnutí učinil nepřezkoumatelným. Podle žalobce je zmíněná argumentace podstatná, a nelze ji znevažovat jako laickou či profánní. Je to totiž žalovaný, kdo nese zodpovědnost za stanovení takového doměrku daně, na který žalobce nemohl vydělat (resp. vybrat jen od poplatníků daně), a který je pro žalobce ekonomicky likvidační. Dle žalobce se žalovaný

v napadeném rozhodnutí uchýlil ke znevažování tvrzení a důkazů žalobce, majících prokazovat nepřiměřenost pomůcek zvolených žalovaným. Při těchto úvahách dle žalobce žalovaný dospěl k chybným závěrům, což vedlo k nesprávnému stanovení výše obchodní marže dosahované žalobcem z prodeje jízdních kol.

12. Dle žalobce v bodě 69 napadeného rozhodnutí žalovaný přebírá chybu z textu uvedeného na fakturách vystavených dodavatelem žalobce obchodní korporací CYKLOMAX, spol. s r. o., DIČ: CZ49704281 (dále jen „CYKLOMAX“), kde je doporučená obchodní přírážka mylně vydávána za obchodní marži. Proto ani závěr vyvozený žalovaným na základě těchto faktur, že „výše marže odvolatele výrazně převyšovala průměrné hodnoty ČSÚ“ neodpovídá dle žalobce skutečnosti.
13. Faktury vystavené společností CYKLOMAX s uvedením výše doporučené prodejní ceny nelze dle žalobce považovat pro posouzení výše obchodní marže skutečně dosahované žalobcem za směrodatné i proto, že většina těchto prodejů se uskutečnila za nižší než doporučenou prodejní cenu. Dle žalobce obchodník s hodnotnějším spotřebním zbožím, a přitom s malou tržní silou, jakým je i žalobce, pokud chce zboží vůbec prodat, je nucen k tomu prodávat je za cenu odpovídající nejnižší možné ceně, kterou lze nalézt pomocí internetových cenových srovnávačů, protože jinak si zákazník zboží v prodejně jen prohlédne, ale objedná si je jinde přes internet. Proto žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného v bodě 94 napadeného rozhodnutí, že žalobce doložil pouze jediný případ jím uskutečněného prodeje pod doporučenou prodejní cenou, zatímco „v případě desítek dalších prodejů odvolatel žádnou slevu poskytovat nemusel“.
14. Dále žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného v bodě 112 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný poukazuje na to, že tržby z prodeje jízdních kol a příslušenství činily pouze cca 1/5 celkových tržeb dosahovaných žalobcem, z čehož má podle žalovaného vyplývat, že ani v případě nesprávného stanovení výše obchodní marže dosahované žalobcem z prodeje jízdních kol nemohou být pomůcky jako celek nepřiměřené. Toto tvrzení žalovaného dle žalobce nejen že nebere do úvahy, že při prodeji jízdních kol a příslušenství žalobce dosahoval mnohem vyšší obchodní přírážku či marži, než kterou dosahoval při prodeji tabákového zboží, ale především odporuje i závěrům zrušujícího rozsudku zdejšího soudu, který právě pochybení žalovaného při stanovení obchodní marže dosahované žalobcem z prodeje jízdních kol již jednou uznal za důvod nepřiměřenosti zvolených pomůcek jako celku.
15. **Druhým důvodem**, proč je napadeným rozhodnutím stanovená daňová povinnost v hrubém nepoměru s tou, která měla být žalobci stanovena, je dle žalobce skutečnost, že z tržeb dosažených žalobcem, evidovaných podle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o evidenci tržeb“), lze dovodit, že z prodeje jízdních kol žalobce reálně dosahoval mnohem nižší obchodní marže, než kterou jako pomůcku použil žalovaný.
16. Dle žalobce žalovaný při posouzení výhod pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl k prodejkám jízdních kol předloženým žalobcem v odvolacím řízení znovuotevřeném po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu. Žalovaný však dle žalobce nezohlednil tyto prodejky při posouzení obchodní marže z prodeje jízdních kol z důvodu jejich nevěrohodnosti. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného v napadeném rozhodnutí, že tyto prodejky jsou nevěrohodné a nelze ověřit, zda na nich uvedené tržby odpovídají skutečnosti. Dle žalobce jsou tržby na prodejkách ověřitelné, neboť zda tržby uvedené na

těchto prodejkách odpovídají skutečnosti, lze ověřit pomocí evidence tržeb vedené správcem daně podle zákona o evidenci tržeb, jejíž věrohodnost daňové orgány nezpochybnilly.

17. Především však dle žalobce skladové prodejky lze přiřadit k přijatým (nákupním) fakturám. Z jejich vzájemného porovnání vyplývá, že žalobce z prodeje jízdních kol reálně dosahoval mnohem nižší obchodní marže, než kterou jako pomůcku použil žalovaný (žalovaný použil obchodní marži ve výši 31,2 % pro rok 2017 a ve výši 31,4 % pro rok 2018). Žalobce navrhl, aby soud za zmiňovaným účelem provedl důkaz evidencí tržeb.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že v něm podal vyčerpávajícím způsobem zdůvodnění k jednotlivým odvolacím námitkám, a to jak po stránce skutkové, tak i právní.
19. Dle žalovaného žalobce sice namítá, že jeho výnos DPH je mnohem nižší, než je tomu u srovnatelných subjektů, důkazní břemeno ohledně nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti ovšem leží na žalobci, který však své tvrzení nepodložil žádnými důkazy, jež by snižovaly spolehlivost použitých pomůcek či zpochybňovaly jejich přiměřenost.
20. Žalovaný nesouhlasil se žalobní námitkou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce „ošidil měsíčně stát o 27 945 Kč na DPH, a navíc měl ošidit stát o dalších 50 000 Kč měsíčně na dani z příjmů“, neboť v napadeném rozhodnutí takové závěry žalovaný neuvedl. V návaznosti na žalobcem uváděné výpočty žalovaný v bodech 98 a násl. napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že částka 6 435 465 Kč zatajených tržeb, ke které dospěl žalobce, je značně nadsazená a neodpovídá skutečnosti a celkovou výši doměřené daně žalovaný vyčíslil podstatně nižší. Žalovaný tak netvrdil, zda a o kolik měl žalobce „ošidit stát“, nýbrž jen vyvracel zavádějící čísla a výpočty žalobce, jimiž se snažil zpochybnit spolehlivost použitých pomůcek.
21. K žalobní námitce, že prodejnu jízdních kol otevřel žalobce v dubnu 2016 a plnohodnotně začal v daném oboru podnikat až v roce 2017, kdy nakoupil nové modely jízdních kol, žalovaný poukázal na tvrzení žalobce, že v roce 2017 nakupoval jízdní kola a navyšoval skladové zásoby zboží, které však prodával i v letech 2018 a 2019. Tím nastala situace, kdy toto zboží, příp. jeho část nakoupená v roce 2017, nebylo zdaněno vůbec.
22. Dále žalovaný konstatoval, že žalobce byl v roce 2018, tedy po cca dvou letech, už zavedenou prodejnu s jízdními koly a příslušenstvím; proto nelze předpokládat, že by běžně prodával s výraznou slevou pod doporučenou marží dle faktur od dodavatele CYKLOMAX, která ve většině případů převyšuje cca 31 % průměrné marže dle ČSÚ, zejména u ostatního cyklistického zboží, u něhož je uváděna mnohem vyšší marže (nejčastěji 50 až 70 %, i přes 100 %). Navíc dle žalovaného tržby z prodeje jízdních kol a příslušenství tvořily pouze 1/5 tržeb žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích, kdy tržby z prodeje 54 jízdních kol nakoupených koncem roku 2018 byly posunuty do dalších zdaňovacích období.
23. K žalobní námitce, že v doplnění odvolání ze dne 14. 3. 2024 přdestřel žalobce žalovanému svou majetkovou situaci a výnosnost oborů podnikání, ten však na tuto argumentaci nereagoval, žalovaný uvedl, že takové skutečnosti v daném podání žalobce vůbec netvrdil a ani nedokládal.

24. Dle žalovaného nelze dát za pravdu žalobci, že by při stanovení marže pro jízdní kola a příslušenství vycházel z faktur vystavených dodavatelem CYKLOMAX, neboť žalovaný vycházel při stanovení průměrné hodnoty marže z údajů ČSÚ (cca 31 %).
25. K žalobní námitce, že prodejky předložené žalobcem jsou ověřitelné pomocí evidence tržeb, žalovaný uvedl, že žalobce takovou námitku v průběhu daňového řízení neuplatnil, proto se k ní žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil. Předmětnou námitku žalobce neuplatnil ani v průběhu předchozího soudního řízení před krajským a Nejvyšším správním soudem. K tvrzení žalobce, že jím předložené prodejky lze ověřit pomocí evidence tržeb, žalovaný uvedl, že elektronická evidence tržeb nemůže prokázat, jaké jízdní kolo či příslušenství bylo žalobcem prodáno a za jakou cenu, neboť evidovanou tržbu nelze propojit s tím zbožím, které bylo prodáno. V daném systému tak lze ověřit, že byla zaevidována tržba v určité výši, nikoli však to, jaké zboží bylo prodáno. Žalovaný připomněl, že žalobce vedl za prodejnu souhrnný příjmový doklad za každý měsíc, a z těchto souhrnných dokladů tedy nelze ověřit, které konkrétní zboží a v které sazbě bylo prodáno. Z výše uvedeného je tak dle žalovaného zřejmé, že i kdyby žalobce tvrzené zboží zaevidoval do systému evidence tržeb, nebylo by z něj jednoznačně identifikovatelné, jaké konkrétní zboží určitá tržba zahrnuje.

Replika žalobce

26. V replice ze dne 26. 11. 2024 žalobce uvedl, že žalovaný ve vyjádření argumentoval, že žalobce svá tvrzení „nepodložil žádnými důkazy, které by snižovaly spolehlivost použitých pomůcek či jejich nepřiměřenost“. K tomu žalobce uvedl, že v odvolacím řízení označil pět daňových subjektů, které se stejně jako žalobce zabývají maloobchodním prodejem jízdních kol a příslušenství, které stejně jako žalobce sídlí v Ústí nad Labem, a které se přitom žalobci jeví jako s ním srovnatelné. Tato tvrzení představují důkazní návrh žalobce, aby žalovaný provedl srovnání žalobce s daňovými subjekty, tzn. aby žalovaný nejprve prověřil, zda žalobcem označené daňové subjekty jsou s žalobcem skutečně srovnatelné, a poté případně porovnal výši jim stanovených daňových povinností s daňovou povinností uloženou žalobci.
27. Dle žalobce způsob, kterým mu byla daňová povinnost stanovena, vykazuje takové logické nedostatky, že se lze důvodně domnívat, že tato daňová povinnost byla stanovena hrubě nepřesně. Tyto logické nedostatky posilují obavu žalobce, že žalovaný se hledání srovnatelného subjektu účelově vyhnul, neboť si možná byl vědom toho, že pomůcky, které žalovaný zvolil, nemohou vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti žalobce. Toto své tvrzení žalobce zdůvodnil následovně. Jednou z pomůcek zvolených žalovaným byla výše obchodní marže převzatá z údajů ČSÚ, klasifikovaných podle předmětu ekonomické činnosti. Dle žalobce zvolil žalovaný pro výpočet obchodní marže dosažené žalobcem z prodeje jízdních kol a příslušenství statistický údaj o obchodní marži příslušející ekonomické činnosti *maloobchod se sportovním vybavením* (kód klasifikace CZ-NACE 47.64). Žalobce upozornil, že podle definice ČSÚ předmět ekonomické činnosti podle tohoto kódu CZ-NACE zahrnuje *specializovaný maloobchod se sportovními, kempinkovými a rybářskými potřebami, čluny a jízdními koly*. Dle žalobce je takové vymezení předmětu ekonomické činnosti příliš široké na to, aby údaj o obchodní marži, který k němu ČSÚ eviduje, mohl vést ke spolehlivému stanovení daně.
28. Dle žalobce je totiž zejména prodej sportovního textilu mnohem lukrativnější než prodej jízdních kol a příslušenství, což zkresluje i uvedený statistický údaj o výši obchodní marže. O pravdivosti tohoto tvrzení se dle žalobce mohl žalovaný vcelku snadno přesvědčit tím, že

by navštívil libovolnou prodejnu některého z obchodních řetězců se sportovním zbožím (Decathlon, Sportisimo, Intersport aj.), které nabízí k prodeji hlavně sportovní textil, a případně mohl i provést šetření u těchto subjektů. Nic z toho však žalovaný neučinil.

29. Dle žalobce klasifikace hospodářských činností (CZ-NACE) není primárně vytvořena pro účely daňové správy. Proto je na správci daně, aby pečlivě zvážil, zda ji lze bez dalšího použít pro potřeby stanovení daně. Proto v případě, kdy tato klasifikace v sobě zahrnuje obchodování s naprosto odlišnými typy zboží, bylo dle žalobce povinností žalovaného zajistit potřebné údaje jiným způsobem, např. nalezením srovnatelného subjektu, což je ostatně i jedním ze standardních postupů správců daně.
30. Žalobce dále uvedl, že průměrná marže pro maloobchod (dle údajů ČSÚ), ze které vycházel žalovaný, neodpovídá doporučené obchodní marži, kterou uvedla společnost CYKLOMAX, jež byla v rozhodném období jeho hlavním dodavatelem jízdních kol a příslušenství. ČSÚ dle žalobce eviduje obchodní marže jako rozdíl mezi tržbami za prodané zboží a náklady na prodané zboží, avšak výrobcem (dodavatelem) doporučená obchodní marže *de facto* představuje pouze marketingový nástroj, kterýžto údaj se může dramaticky odlišovat od toho, za jakou cenu je maloobchodní prodejce schopen zboží skutečně prodat.
31. Žalobce upozornil, že maloobchodní prodej jízdních kol a příslušenství probíhá na vysoce konkurenčním trhu, který se přitom neustále dynamicky mění. Rychle se mění nejen těžiště poptávaného sortimentu (silniční kola → horská kola → elektrokola → gravelová kola), ale i výrobní materiály, geometrie rámců, průměry a šířka obutí kol atd. Z dopravního prostředku či sportovního náčiní se dle žalobce stává statusové zboží středních a vyšších společenských vrstev. V důsledku všech těchto změn se dle žalobce neustále zkracuje doba morální životnosti tohoto zboží. Proto pokud žalobce toto zboží nakoupil na začátku roku 2017 a prodal ho až v roce 2018, musel ho prodat s již podstatnou slevou, a tedy s nižší obchodní marží.
32. Žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného, že elektronická evidence tržeb nemůže prokázat, jaké jízdní kolo či příslušenství bylo žalobcem prodáno a za jakou cenu. Žalobce upozornil, že jeho tržby se pohybují v jednotkách milionů korun ročně. Proto zejména v případě tržeb z jednotlivých uskutečněných prodejů v objemu jednotek tisíc korun (tzn. zejména z prodeje jízdních kol) by bylo velmi nepravděpodobné, že by žalobce ve stejný den uskutečnil dva prodeje zboží za stejnou prodejní cenu, a tedy že by nebylo možné tento prodej přiřadit k tržbě evidované v elektronické evidenci tržeb. Prodejky předložené žalobcem by se tak pomocí elektronické evidence tržeb daly ověřit s vysokou mírou přesnosti.

Jednání soudu

33. Při jednání soudu konaném dne 21. 5. 2025 zástupce žalobce uvedl, že doměřenou daň v celkové výši téměř 3 000 000 Kč žalobce již doplatil, avšak musel si na úhradu půjčit peníze od své sestry, která žije ve Spolkové republice Německo. Připustil, že v jeho výpočtech, o kolik měl žalobce „ošidit“ stát na daních, byly chyby. Přiměřenost pomůcek by dle zástupce žalobce měla být posuzována dle sociálních poměrů žalobce. Tento v době své podnikatelské činnosti nepořídil žádné nemovitosti, drahé automobily či jiný významný majetek. Zástupce žalobce připomněl, že žalovaný vycházel při určení marží v rámci pomůcek z průměrných marží dle údajů ČSÚ. Statistické údaje jsou však dle zástupce žalobce z podstaty věci nespolehlivé, přičemž příčin může být vícero. Jednou z příčin je vývoj kapitalismu a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

akumulace kapitálu. Další příčinou je rozevírání nůžek mezi malými a velkými podnikateli, kdy dochází k úbytku malých podnikatelů. Rozložení podnikatelů neodpovídá tzv. Gaussově křivce. Žalobce jakožto malý podnikatel byl zařazen do určité statistické kategorie spolu s velkými podnikateli. Další příčinou nespolehlivosti statistických údajů jsou dle zástupce žalobce regionální rozdíly, kdy například kupní síla ve městě Ústí nad Labem, které má cca 80 000 obyvatel, je nižší než například v Praze. Zástupce žalobce připomněl, že v nově otevřeném odvolacím řízení navrhl v podání ze dne 14. 3. 2024 doplnění dokazování porovnáním žalobce s pěti subjekty podnikajícími v maloobchodu s tabákovými výrobky a dále s pěti subjekty, které provozují prodejny jízdních kol a příslušenství. Žalovaný však tyto důkazy neprovedl. Zástupce žalobce proto navrhl, aby soud provedl důkaz porovnáním daňové povinnosti žalobce s pěti subjekty provozujícími prodejny jízdních kol a příslušenství v Ústí nad Labem, specifikovanými ve výše zmíněném podání ze dne 14. 3. 2024.

34. Pověřená pracovnice žalovaného, která se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů účastnila soudního jednání prostřednictvím videokonference, při soudním jednání odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě. Zdůraznila, že žalobce sice obecně poukazuje na problémy ve svém podnikání, avšak neuvedl a nedoložil žádné konkrétní skutečnosti, které by zpochybňovaly přiměřenost použitých pomůcek.
35. Soud dle § 52 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) rozhodl, že neprovede žalobcem navržený důkaz elektronickou evidencí tržeb, ani důkaz porovnáním daňových povinností subjektů provozujících prodejny jízdních kol s příslušenstvím specifikovaných v podání žalobce ze dne 14. 3. 2024 (V+K Sport, Cyklo Jireček, BikeSport, Ano Sport, FUN Bike), a to pro nadbytečnost.

Posouzení věci soudem

36. 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 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové vady však v projednávané věci nebyly zjištěny.
37. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
38. Soud shledal, že veškeré žalobní námitky se týkají výlučně nepřiměřenosti použitých pomůcek pro stanovení daně. Na tomto místě soud připomíná, že stanovení daně podle pomůcek představuje určitý limit i pro odvolací řízení a následný přezkum ve správním soudnictví. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *„směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“ Soud proto konstatuje, že zkoumání zákonnosti dodatečného platebního výměru, jímž byla stanovena daň podle pomůcek, se v rámci odvolacího řízení omezuje na zjištění, zda byly naplněny podmínky, za nichž lze vydat rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, a na přiměřenost použitých pomůcek. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že limity odvolacího řízení podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí i pro následný soudní přezkum (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, nebo ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52). V naposledy uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dále shrnul, že „daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67]. K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (neumožnil mu seznámit se s pomůckami ...) [blíže viz bod 37 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS]. Daňový subjekt musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40]. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43]. 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 ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156]“.

39. Soud se ztotožňuje s citovanou judikaturou, kterou zohlednil při posuzování žalobních námitek. Při posuzování přiměřenosti pomůcek se soud nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
40. Žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný nereagoval na argumentaci žalobce poukazující na jeho majetkovou situaci a výnosnost oborů podnikání, kterou předestřel žalovanému v doplnění odvolání ze dne 14. 3. 2024. Soud shledal, že ve zmíněném doplnění odvolání žalobce popisoval svou situaci, kdy jako neúspěšný uchazeč o zaměstnání začal v roce 1998 podnikat v maloobchodním prodeji s tabákovými výrobky, postupně otevřel a následně byl nucen zavřít 5 trafik v Ústí nad Labem, a že v roce 2016 už ho nedokázal prodej tabákových výrobků uživit, pročez otevřel prodejnu jízdních kol. Žalobcova argumentace ve zmíněném doplnění odvolání navazovala na jeho výpočty údajně zatajených tržeb, přičemž popisem své majetkové situace poukazoval

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

na nereálnost údajně zatajených tržeb, ze kterých vycházel žalovaný. Na tuto odvolací argumentaci žalobce reagoval žalovaný v bodech 97 a násl. napadeného rozhodnutí, kde žalobci vysvětlil nesprávnost jeho výpočtu údajně zatajených tržeb. Soud přisvědčuje žalobci, že žalovaný explicitně nereagoval na informace sdělené žalobcem ohledně vývoje jeho podnikání, což však soud nepovažuje za chybu. Žalobce totiž ve zmíněném doplnění odvolání uváděl pouze obecné informace o své podnikatelské činnosti, a to právě v souvislosti se svými výpočty údajně zatajených tržeb, přičemž jeho argumentace směřovala k tomu, že takových zatajených tržeb nemohl dosáhnout. Tím, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal s výpočty žalobce a dovedl jejich nesprávnost, tak zároveň implicitně vypořádal i námitku o neúspěšné podnikatelské činnosti žalobce. Navíc soud konstatuje, že zmíněná argumentace žalobce byla zcela obecná, pročez nebylo povinností žalovaného blíže se takovou argumentací zabývat. Dle soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně rozvedl své úvahy ohledně použití pomůcek a jejich přiměřenosti, pročez soud shledal napadené rozhodnutí přezkoumatelným.

41. Dále se soud zabýval jednotlivými žalobními námitkami zpochybňujícími přiměřenost zvolených pomůcek, kdy žalobce dovozoval, že výsledná daňová povinnost byla v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena.
42. Žalobce konkrétně namítal, že navrhoval v daňovém řízení, aby byla zkoumána daňová povinnost subjektů srovnatelných se žalobcem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval, že žalobce nemá nárok na výběr konkrétních pomůcek. K tomu žalobce v žalobě namítal, že z jeho strany nešlo o výběr konkrétních pomůcek pro stanovení daně, nýbrž o důkazní návrh směřující ke zpochybnění přiměřenosti použitých pomůcek a stanovené daně. Soud k této vzájemné polemice žalobce a žalovaného uvádí, že ve smyslu výše zmiňované judikatury skutečně žalobce nemá nárok na výběr konkrétních pomůcek. Porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností je přitom jednou z pomůcek zakotvenou v § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Dle soudu žalobce obchází zákon (daňový řád), když jako důkaz ke zpochybnění přiměřenosti pomůcek a stanovené daňové povinnosti navrhuje jinou kategorii pomůcek, než použil žalovaný. Takovým postupem se totiž žalobce *de facto* dožaduje výběru jiných pomůcek, na což nemá právní nárok.
43. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud shledal, že žalovaný postupoval správně, když nepřistoupil na dokazování navržené žalobcem (porovnání daňové povinnosti žalobce s vybranými subjekty). Z tohoto důvodu pak soud zamítl důkazní návrh žalobce přednesený při jednání, aby soud sám provedl porovnání daňových povinností vybraných subjektů provozujících prodejny jízdních kol s příslušenstvím specifikovaných v podání žalobce ze dne 14. 3. 2024 (V+K Sport, Cyklo Jireček, BikeSport, Ano Sport, FUN Bike), a to pro nadbytečnost.
44. K argumentaci žalobce, že si nedovede představit jiný způsob, jak zjistit daň, která měla být stanovena, než právě porovnání se srovnatelnými subjekty, soud uvádí, že v § 98 odst. 3 daňového řádu jsou stanoveny čtyři kategorie pomůcek, které lze využít pro stanovení daně dle pomůcek. Porovnání srovnatelných subjektů a jejich daňových povinností je jednou z těchto kategorií. Jestliže žalovaný využil jiné pomůcky než porovnání srovnatelných subjektů, nemůže si žalobce jakožto daňový subjekt nárokovat provedení jakéhosi kontrolního výpočtu daňové povinnosti dle jiné kategorie pomůcek. Žalobce mohl a měl v daňovém řízení uplatňovat konkrétní důkazy směřující ke zpochybnění přiměřenosti pomůcek a stanovené daňové povinnosti. Žádné konkrétní důkazní návrhy však žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v daňovém řízení neuplatnil s výjimkou požadavku na porovnání daňové povinnosti srovnatelných subjektů. Není úkolem soudu domýšlet za žalobce, jaké důkazy mohl a měl uplatnit v daňovém řízení, nicméně lze konstatovat, že se mělo jednat o důkazy směřující k tomu, že daň mu byla doměřena ve zcela nepřiměřené výši. Mohlo se tedy jednat například o důkazy, že nebylo reálné, aby mohl dosáhnout ve svých provozovnách tak vysokých tržeb, ze kterých vycházel žalovaný (viz příklad s cestovní kanceláří uváděný v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

45. K žalobní argumentaci, že dle napadeného rozhodnutí měl žalobce ošidit stát na daních (DPH a daň z příjmů) o cca 78 000 Kč měsíčně, soud uvádí, že při soudním jednání zástupce žalobce připustil, že v jeho výpočtech došlo k chybám. Dále soud konstatuje, že doměření daně z příjmů bylo provedeno jiným než napadeným rozhodnutím a je přezkoumáváno v soudním řízení pod sp. zn. 141 Af 6/2023. Z pohledu soudu tedy není jisté, zda ob stojí rozhodnutí žalovaného ohledně doměření daně z příjmů, jež je přezkoumáváno pod sp. zn. 141 Af 6/2023. Navíc již výše soud zmiňoval, že odvolací argumentace žalobce ohledně jeho majetkových poměrů byla zcela obecná. Stejně obecná je pak i žalobní argumentace ohledně poměrů žalobce. Žalobce podrobněji v odvolacím ani soudním řízení nevysvětlil, natož aby označil důkazy, že se nemohl „uživit“ provozem trafik, pročez musel otevřít prodejnu s jízdními koly a příslušenstvím. Soudu ani nejsou známy životní náklady žalobce a zejména jeho životní standard, aby bylo možné učinit si úsudek, zda tržby v trafikách provozovaných žalobcem postačovaly k tomu, aby se žalobce uživil. Tvrzení žalobce, že prodejnu s jízdními koly a příslušenstvím byl nucen otevřít z důvodu, že se nemohl uživit prodejem tabákových výrobků v trafikách zůstalo (stejně jako další skutečnosti tvrzené žalobcem o jeho majetkové situaci) jen v rovině nepodložených tvrzení.
46. K žalobní námitce, že žalobce při prodeji jízdních kol nemohl dosahovat takových podnikatelských výsledků jako zavedený obchodník, neboť svou provozovnu otevřel teprve v dubnu 2016, tedy v polovině prodejní sezóny, soud uvádí, že obsahově obdobnou námitkou se zabýval žalovaný na straně 30 napadeného rozhodnutí v souvislosti s odvolací námitkou, že otevření nové provozovny jízdních kol představuje pro žalobce výhodu, ke které by měl žalovaný přihlédnout. Žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 192/2022-53, konstatoval, že otevření nové provozovny nepředstavuje pro žalobce výhodu, a že otevření nové provozovny by mohlo být zohledněno jen ve fázi konstrukce pomůcek, s čímž soud souhlasí. Navíc je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o měsíční zdaňovací období v letech 2017 a 2018, z čehož je zřejmé, že na začátku roku 2017 již fungovala provozovna cca 8 měsíců, a nešlo tak o zcela nově otevřenou provozovnu. Nadto dle soudu nelze ani bez dalšího vycházet z nepodloženého názoru žalobce, že zavedený obchodník s jízdními koly dosahuje větších tržeb a marží než začínající obchodník. Záleží totiž na celkové obchodní strategii, kdy právě začínající obchodník může se svým obchodním modelem být úspěšnější než zavedený obchodník. Soud proto nevidí důvod, proč by v případě prodeje jízdních kol mělo být vycházeno z nižší než průměrné marže dle údajů ČSÚ (v podrobnostech viz níže).
47. K žalobní námitce, že žalovaný v bodě 69 napadeného rozhodnutí přejal chybu z textu uvedeného na fakturách CYKLOMAX, kde je doporučená obchodní přírážka mylně vydávána za obchodní marži, soud uvádí, že žalovaný v bodě 69 napadeného rozhodnutí konstatoval, že na fakturách CYKLOMAX se objevoval text uvádějící marži jakožto rozdíl mezi nákupní cenou žalobce na faktuře a doporučenou maloobchodní cenou na faktuře, a že tato marže na jízdní kola se pohybovala v rozpětí cca 25 až 50 %, nejčastěji 30 až 40 %,

přičemž u příslušenství činila výše marže i přes 100 % (nejčastěji dle žalovaného 50 až 70 %). Soud přisvědčuje žalobci, že rozdíl mezi žalobci fakturovanou částkou dodavatelem CYKLOMAX a doporučenou maloobchodní cenou je jinou kategorií než reálně dosažená marže. V posuzované věci však žalovaný nevycházel z toho, že by žalobce prodal jízdní kola a příslušenství za doporučené maloobchodní ceny uvedené na fakturách CYKLOMAX, nýbrž výhradně z údajů o průměrných maržích dle údajů ČSÚ v daném podnikatelském oboru (viz níže).

48. K žalobní námitce, ve které žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného v bodě 112 napadeného rozhodnutí, soud uvádí, že argumentace žalovaného směřovala k tomu, že tržby z prodeje jízdních kol a příslušenství činily cca 1/5 všech tržeb, a že tedy kdyby byla vadná konstrukce pomůcek ohledně prodeje jízdních kol a příslušenství, nebyly by pomůcky jako celek nepřiměřené, s čímž soud souhlasí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně poukázal na již výše zmiňovaný rozsudek ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 192/2022-53, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„správcem daně použitá obchodní přírážka je jen o 9,6 procentních bodů vyšší, než jakou tvrdil sám stěžovatel, což již samo o sobě svědčí o tom, že použití této přírážky může jen stěží vést ke stanovení daně v hrubém nepoměru k dani, která měla být stanovena, byť odhadem“*. Žalovaný ve zmíněném bodě 112 napadeného rozhodnutí správně připomněl, že žalobcem tvrzená dosažená marže z prodeje jízdních kol a příslušenství ve výši 19,84 % je pouze o 11 % nižší než žalovaným použitá marže dle údajů ČSÚ. Soud dodává, že v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu se rozdíl v maržích 9,6 % týkal veškerého zboží, zatímco v posuzované věci se rozdíl v maržích 11 % týká pouze 1/5 tržeb (za prodej jízdních kol a příslušenství). Tím spíš pak v posuzované věci nemohlo dojít k hrubému nepoměru mezi daní, která byla stanovena, a daní, která měla být stanovena.
49. K žalobní námitce, že z tržeb dosažených žalobcem, evidovaných podle zákona o evidenci tržeb, lze dovodit, že z prodeje jízdních kol žalobce reálně dosahoval mnohem nižší obchodní marže, než kterou jako pomůcku použil žalovaný, soud uvádí, že žalobce se v tomto směru dovolával 53 ks skladových prodejek jízdních kol, které předložil v nově otevřeném odvolacím řízení po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného soudem. Tyto skladové prodejky vyhodnotil žalovaný jako nevěrohodné a neprůkazné (viz body 109 až 111 napadeného rozhodnutí), přičemž s jeho hodnocením soud souhlasí a v podrobnostech na něj odkazuje. Možnost ověření údajů ve skladových prodejkách kontrolou v evidenci tržeb žalobce v odvolacím řízení neuplatnil, a proto se k ní žalovaný vyjádřil až ve vyjádření k žalobě. Soud souhlasí se žalovaným, že v evidenci tržeb je vidět pouze celková částka tržby, aniž by bylo specifikováno, jaké konkrétní zboží bylo předmětem tržby, zda a jaké jízdní kolo či příslušenství. Soud nepovažoval za potřebné podrobněji se touto záležitostí zabývat, neboť zmíněná argumentace žalobce směřovala k prokázání výše průměrné marže z prodeje jízdních kol a příslušenství 19,84 % tvrzené žalobcem v doplnění odvolání. Již výše však soud dospěl k závěru, že i kdyby skutečně prodával žalobce jízdní kola a příslušenství s marží o cca 11 % nižší, než se kterou počítal žalovaný, nejednalo by se o hrubý nepoměr mezi daní, která byla stanovena, a daní, která měla být stanovena. Tudíž by nešlo o nespolehlivost pomůcek, která by byla relevantní pro rozhodnutí soudu. Soud proto nepovažoval za potřebné provádět žalobcem navržený důkaz elektronickou evidencí tržeb.
50. K žalobní námitce, že žalovaný nerespektoval názor zdejšího soudu ve zrušujícím rozsudku, kdy dle žalobce právě pochybení žalovaného při stanovení obchodní marže dosahované žalobcem z prodeje jízdních kol soud již ve zrušujícím rozsudku uznal za důvod

nepřiměřenosti zvolených pomůcek jako celku, soud uvádí, že důvodem zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného soudem byla výhradně nepřezkoumatelnost dřívějšího rozhodnutí žalovaného, a to ohledně kategorizace výrobků v trafikách (nikoli jízdních kol a příslušenství), a dále nepřezkoumatelnost týkající se nezohlednění výhod pro žalobce v prodejně jízdních kol. V předchozím zrušujícím rozsudku však soud neměl žádné výhrady vůči sazbě použité žalovaným dle údajů ČSÚ na prodej jízdních kol a příslušenství.

51. Soud se dále zabýval v replice uplatněnou námitkou, že vymezení předmětu činnosti v klasifikaci CZ-NACE, užitá žalovaným na prodeju jízdních kol za účelem zjištění průměrných marží, je příliš široké, když zahrnuje i prodej sportovního zboží, rybářských a kempinkových potřeb. Dle názoru soudu se jedná o zcela nový žalobní bod, neboť v žalobě se neobjevuje žádná zmínka o klasifikaci CZ-NACE. Teprve v replice se žalobce poprvé zmiňuje o této klasifikaci a namítá, že ekonomická činnost *maloobchod se sportovním vybavením* (kód klasifikace CZ-NACE 47.64) použitá žalovaným pro určení průměrných marží je příliš široká. Soud považuje uvedenou námitku za opožděnou, neboť nový žalobní bod lze uplatnit dle § 71 odst. 2 s. ř. s. jen ve lhůtě pro podání žaloby, což žalobce nedodržel. Přesto se soud *de facto* nad rámec potřebného odůvodnění zmíněnou námitkou zabýval.
52. Soud konstatuje, že správce daně i žalovaný pracovali s klasifikací CZ-NACE, která je statistickou klasifikací ekonomických činností zavedenou s účinností od 1. 1. 2008 sdělením ČSÚ publikovaným pod č. 244/2007 Sb., jež navazuje na unijní klasifikaci NACE Rev. 2 zavedenou nařízením Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006. Ekonomické činnosti jsou v rámci klasifikace NACE rozděleny do čtyř úrovní – sekcí (označených písmenem), oddílů (označených dvojmístným číselným kódem), skupin (označených trojmístným číselným kódem) a tříd (označených čtyřmístným číselným kódem). Daňové orgány pro výpočet obchodní marže dosažené žalobcem z prodeje jízdních kol a příslušenství zvolily statistický údaj o obchodní marži příslušející ekonomické činnosti *maloobchod se sportovním vybavením* (kód klasifikace CZ-NACE 47.64). Soud přisvědčuje žalobci, že dle vysvětlivek k jednotlivým kategoriím ekonomických činností zmíněný kód zahrnuje *specializovaný maloobchod se sportovními, kempinkovými a rybářskými potřebami, čluny a jízdními koly*.
53. Se žalobcem soud souhlasí potud, že ekonomická činnost *maloobchod se sportovním zbožím* zahrnuje širší sortiment zboží než jen ten, který prodával žalobce. Na druhé straně soud konstatuje, že tvrzení žalobce o vyšších obchodních maržích u jiného zboží než jízdních kol a příslušenství je nepodložené, když žalobce neprokázal, že by při prodeji jízdních kol a příslušenství byly obecně obchodní marže nižší než například při prodeji rybářských a kempinkových potřeb či člunů.
54. K žalobní námitce, že zejména prodej sportovního textilu je mnohem lukrativnější než prodej jízdních kol a příslušenství, což dle žalobce zkresluje i zmíněný statistický údaj o výši obchodní marže, soud uvádí, že sám žalobce v rámci prodeje příslušenství prodával ve své prodejně jízdních kol rovněž sportovní textil. O tom svědčí například žalobcem v daňovém řízení předložený dokument *Celkový obrat jednotlivých skladů s výpisem dokladů* (nedatováno, předloženo správci daně dne 9. 8. 2021 tehdejší účetní žalobce, Soňou Špičkovou, položka č. 6 části daňového spisu *Kontrolní postupy dle DŘ*). Ve zmíněném dokumentu je specifikována řada druhů sportovního oblečení, například rukavice, kraťasy, pláštěnky, bundy, šátky, ponožky aj. Obdobně z jednotlivých faktur dodavatele CYKLOMAX je zřejmé, že žalobce odebíral nejen jízdní kola a náhradní díly k nim, nýbrž právě i sportovní oblečení. Žalovaný správně upozornil v bodě 69 napadeného rozhodnutí,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že výše marže, jakožto poměru mezi nákupní a doporučenou maloobchodní cenou, byla dle faktur dodavatele CYKLOMAX u příslušenství vyšší než u samotných jízdních kol a činila nejčastěji 50 až 70 %, což výrazně převyšovalo hodnoty marží použité žalovaným dle údajů ČSÚ. Soud podotýká, že dodavatel CYKLOMAX uváděl na fakturách vystavených žalobci doporučenou maloobchodní cenu u jednotlivých druhů dodaného zboží. Byť soud souhlasí se žalobcem (jak uvedeno již výše), že doporučené maloobchodní ceny nelze ztotožňovat s cenami, za které bylo zboží následně prodáno, představují tyto doporučené maloobchodní ceny určité vodítko i pro porovnání marží, když je zřejmé, že poměr mezi nákupními cenami žalobce a doporučenými maloobchodními cenami byl u samotných kol nižší než například právě u textilního zboží.

55. K argumentaci žalobce při soudním jednání ohledně nespolehlivosti statistických údajů s tím, že dochází k rozevírání nůžek mezi malými a velkými podnikateli, přičemž rozložení podnikatelů neodpovídá tzv. Gaussově křivce, soud uvádí, že statistické údaje jsou ze své podstaty objektivními ukazateli. Z povahy věci se jedná o určitou průměrnou hodnotu. Žalobcová argumentace zjevně směřovala k tomu, že žalobce nedosahoval oné průměrné hodnoty obchodních marží. Skutečnost, že se žalobce mohl odchylovat od onoho průměru, však nezakládá nepřiměřenost pomůcek. Soud připomíná, že to byl žalobce, kdo zapříčinil nutnost stanovení daně dle pomůcek tím, že nevedl řádně svou daňovou evidenci.
56. K argumentaci žalobce regionálními rozdíly, kdy dle žalobce je kupní síla ve městě Ústí nad Labem, které má cca 80 000 obyvatel, nižší než například v Praze, soud konstatuje, že z opačné strany lze argumentovat, že ve statistikách ČSÚ ohledně průměrných obchodních marží jsou zahrnuti i podnikatelé z menších měst a obcí, než je Ústí nad Labem, přičemž v takových menších městech a obcích je dle žalobcovy logiky nižší kupní síla než v Ústí nad Labem. Za těchto okolností soud neshledal, že by žalovaným použitá klasifikace ekonomické činnosti a z ní vyplývající průměrné marže představovaly nepřiměřené pomůcky.
57. Soud shrnuje, že v návaznosti na žalobní námitky neshledal, že by použité pomůcky pro stanovení daně byly nepřiměřené, případně že by došlo k pochybením či dokonce excesům na straně žalovaného. Soud nezjistil, že by výsledná daň byla stanovena v hrubém nepoměru s daní, která žalobci měla být stanovena. Zároveň nelze opomíjet, že za vzniklou situaci je odpovědný výhradně sám žalobce, který neplněním svých povinností způsobil, že daň musela být stanovena podle pomůcek.
58. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
59. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení

soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 21. května 2025

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.