



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka, ve věci

žalobce: J. C.
proti

žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. listopadu 2016, č. j. 52189/16/5200-10424-701962,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmu fyzických osob, včetně penále.

1) **Obsah žalobních bodů**

2. Žalobce označil napadené rozhodnutí za nezákonné s přesvědčením, že byl zkrácen na svém základním právu garantovaném Listinou základních práv a svobod v čl. 11 odst. 5, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.
3. První žalobní námitka se dotýkala navýšení základu daně správcem daně o částku 625 000 Kč. K ní žalobce uvedl, že předmětem jeho podnikání v období od 1. 1. 2011 28. 2. 2011 byla silniční motorová doprava nákladní, kterou od 1. 3. 2011 přerušil na dobu neurčitou a podnikání v silniční dopravě provozoval jako právnická osoba, tedy J. C., s.r.o., se sídlem. Ve zdaňovacím období roku 2011 vedl účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Dále konstatoval, že dne 19. 5. 2014 podal dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, v němž uvedl vedle příjmů podle ust. § 6, § 7 a § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále je „zákon o daních z příjmů“), které deklaroval v předchozím dodatečném přiznání podaném dne 3. 12. 2012, dále příjmy podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 41 667 Kč. Důvodem k podání dodatečného daňového přiznání bylo převedení osobního motorového vozidla VOLVO, RZ na obchodní společnost J. C., s.r.o., a to za částku 41 667 Kč bez DPH. Cena vozidla byla přitom stanovena po jeho ocenění firmou Eurotax Czech, s.r.o., na částku 384 156 bez DPH, tedy s 20 % DPH na částku 461 107 Kč, prodejní cena byla zvýšena na částku 462 269 Kč a po odečtení zbývajících splátek úvěru, 31 splátek x 13 299 Kč, bylo vozidlo odprodáno za zůstatkovou cenu 50 000 Kč včetně 20 % DPH.
4. Žalobce dále uvedl, že správce daně v daňovém řízení uzavřel, že obvyklá cena převáděného vozidla byla 666 667 Kč bez DPH a cena sjednaná za převod vozidla mezi žalobcem jakožto fyzickou osobou a obchodními společnostmi J. C., s.r.o., se liší o 625 000 Kč od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a proto správce daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravil základ daně o zjištěný rozdíl, tedy částku 625 000 Kč.
5. S tímto závěrem vyslovil žalobce nesouhlas. Uvedl, že převáděný vůz byl vozem havarovaným, kdy k havárii došlo v lednu 2011, a cena vozidla stanovená společností Eurotax Czech, s.r.o., je stanovena naprosto objektivně s přihlédnutím jednak ke stáří vozidla a rovněž tak k jeho technickému stavu a cenám srovnatelných vozidel na trhu v roce 2011. Tato cena v podstatě koresponduje s cenou vozidla stanovenou firmou Dekom Systém, s.r.o. Žalovaný přitom uzavřel, že ocenění zpracované jmenovanou firmou Dekom Systém, s.r.o., nelze jako důkazní prostředek uznat, neboť vychází ze stáří vozidla 3 roky. S tímto názorem vyslovil žalobce nesouhlas, neboť zmíněná firma Dekom Systém, s.r.o., velmi dobře znala předmětný vůz, znala jeho technický stav, když žalobce tento vůz u dané firmy nejen kupoval, ale i zajišťoval veškeré servisní prohlídky. Navíc tato firma žalobci havarovaný vůz i v lednu roku 2011 opravovala.
6. Žalobce připustil, že pochybil, a do dodatečného daňového přiznání měl místo částky 41 667 Kč správně uvést částku 385 224 Kč, ale navýšení základu daně o částku 625 000 Kč s odůvodněním, že obvyklá cena vozidla činila 660 667 Kč, je dle jeho názoru naprosto chybným závěrem.
7. Druhá žalobní námitka se dotýkala právní úpravy podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů, tedy otázky odpisů. K ní žalobce uvedl, že v řádném daňovém přiznání uplatnil účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve výši 477 000

Kč. Na základě doporučení správce daně pak do dodatečného daňového přiznání podaného dne 19. 5. 2014 uvedl do řádku 105 přílohy číslo 1 zbytek účetních odpisů ve výši 43 386 Kč. Celkem tak uplatnil účetní odpisy ve výši 520 632 Kč. Podotkl, že úpravy daňového základu v dodatečných přiznáních k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 učinil na základě doporučení správce daně, který odmítl akceptovat původní bezúplatný převod vozidla VOLVO z fyzické osoby na právnickou osobu.

8. Žalobce vyslovil přesvědčení, že správce daně pochybil, když „nedal douplatnit“ rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy za rok 2011. Daňové odpisy za rok 2011 činily 926 574 Kč a účetní odpisy za toto období činily 520 632 Kč. Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy činí 406 042 Kč. Daně by pro každého daňového poplatníka měly být stanoveny správně a spravedlivě. V souladu s touto zásadou měl být dle žalobce základ daně ponížen o částku 406 042 Kč, jakožto rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Svoje tvrzení podložil žalobce výkazem zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2011, dále sestavou – porovnání účetních a daňových odpisů a zůstatkových cen za rok 2011 a dále fakturou vystavenou firmou Dekom Systém, s.r.o., č. 6110047.
9. Dále žalobce uvedl, že Ústavní soud opakovaně judikoval, že při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybírání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva je nutno respektovat chráněné zájmy daňového subjektu, jako například právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.

2) Vyjádření žalovaného

10. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal při hodnocení první žalobní námítky na odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména na jeho stranu 4 až 5 a stranu 8 až 9. V posuzované věci považoval za zřejmé, že žalobce a společnost J. C., s.r.o., byli ve zdaňovacím období roku 2011 osobami jinak spojenými, neboť v případě žalobce se na vedení nebo kontrole obchodní společnosti J. C., s.r.o., podílel jak žalobce, tak i osoba blízká žalobce. První podmínka ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byla v daném případě splněna. K naplnění druhé podmínky je nutné, a důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní byly uspokojivě doloženy. Žalobce tedy musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Takovými důvody jsou zpravidla objektivní skutečnosti, které předmětnou transakci odlišují od běžných transakcí téhož druhu, nikoliv důvody subjektivní. Důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Smyslem citovaného ustanovení je pohlížet na dané právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou. Pouze takové důvody, které by bylo možno uplatnit i v případě právního jednání mezi nezávislými osobami, lze považovat za uspokojivé doložení ve smyslu zákona o daních z příjmů.
11. Žalovaný dále připomněl, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese primárně žalobce ve smyslu ust. § 92 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). S ohledem na skutečnost, že správci daně

vznikly pochybnosti stran tvrzeného příjmu v souladu s ust. § 10 zákona o daních z příjmů z převáděného motorového vozidla ve výši 41 667 Kč, vyzval správce daně žalobce dne 28. 7. 2015 k prokázání rozdílu mezi jím uplatněné sjednané ceny a ceny obvyklé stanovené správcem daně a k předložení důkazních prostředků. Žalobce předložil „Výpočet, stanovení ceny ojetého vozu“ od obchodní společnosti Dekom Systém, s.r.o., ve kterém byla stanovena cena předmětného ojetého motorového vozidla v rozmezí 480 000 Kč až 520 000 Kč. Tento důkazní prostředek byl správcem daně shledán nevyhovujícími, neboť dané ocenění kalkulace vycházelo ze stáří vozidla 3 roky, předmětné motorové vozidlo však bylo, jak správce daně zjistil, staré pouze 18 měsíců, proto hodnota motorového vozidla nemohla být ke dni převodu ve výši 50 % pořizovací ceny. Správce daně za účelem stanovení ceny obvyklé vyzval 3 prodejce osobních automobilů k poskytnutí informací o ceně (rozpětí cen), za kterou se předmětné motorové vozidlo v období měsíce března roku 2011 prodávalo. Z poskytnutých odpovědí bylo dle žalovaného zřejmé, že prodejní cena motorového vozidla se v České republice v období měsíce března 2011 pohybovala v rozmezí 800 000 Kč až 900 000 Kč včetně DPH. Správce daně použil při stanovení ceny obvyklé nejnižší prodejní cenou, tedy cenu ve výši 800 000 Kč včetně DPH (666 667 Kč bez DPH).

12. Žalovaný tak měl za to, že žalobce nepředložil takový důkazní prostředek, který by byl s to prokázat rozdíl mezi cenou sjednanou cenou obvyklou, takže své důkazní břemeno neunesl. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, když přistoupil k vyčíslení rozdílu mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a spojenou osobou a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích v souladu s ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně pro stanovení ceny obvyklé využil porovnávací způsob stanovení ceny, který nejlépe odráží skutečnost, že cena obvyklá je vyhodnocením skutečně realizovaných cen v daném místě a čase, u přiměřeného počtu případů. Dále žalovaný podotkl, že z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že by předmětné motorové vozidlo bylo havarované, tak jak nyní v podané žalobě tvrdí žalobce, proto má za to, že uvedená námitka je zcela účelová.
13. K druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že tato námitka týkající se odpisů ve výši 406 042 Kč nebyla žalobcem uplatněna v odvolacím řízení, takže se žalovaný nemůže k některým předloženým důkazním prostředkům blíže vyjádřit, neboť tyto nebyly správcem daně ani žalovanému v daňovém řízení předloženy. Dle názoru žalovaného se tedy jedná o nepřipustnou část žaloby ve smyslu § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Žalovaný připomněl, že předmětem kontrolního zjištění a následného doměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 byly příjmy nezahrnuté do příjmu z podnikání podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z pronájmu dopravních prostředků blíže specifikovaných na straně 4 žalobou napadeného rozhodnutí), výdaje žalobcem uplatněné, ale neprokázané v souladu s ust. § 20 odst. 1 zákona o daních z příjmů (v účetnictví zaevidována jako „ostatní finanční náklady“ a „úroky z krátkodobého bankovního úvěru“) a porušení ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když žalobce nedoložil rozdíl ve výši 625 000 Kč mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a obchodní společností J. C., s.r.o., a tzv. cenou obvyklou v případě prodaného motorového vozidla.
14. K otázce předložení nového důkazního prostředku až v průběhu řízení před soudem žalovaný ve smyslu ust. § 75 odst. 1 s.ř.s. upozornil, že při přezkoumání rozhodnutí

vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

3) Nařízené jednání

15. Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání k námitce dotýkající se odpisů uvedla, že byla vznesena až v podané žalobě a o této problematice se žalobce v průběhu daňové kontroly, ani v odvolání proti platebnímu výměru, vůbec nezmínil. Žalovaný si po podání žaloby, kde se s touto námitkou poprvé seznámil, vyžádal u správce daně listinu nazvanou Výpis z karty majetku (tuto listinu pověřená pracovnice soudu předložila a byla založena do soudního spisu, čl. 57) a z ní a z následných postupů dovodil, že žalobce se sám rozhodl provádět odpisy ve výši účetních odpisů. Po celou dobu daňové kontroly tuto skutečnost nikterak nezpochybňoval. Žalobce si uplatnil účetní odpisy v celkové výši 520 632 Kč a v této výši byly i správcem daně při vyměření daně uznány. Jedná se o fakultativní nárok, který byl správcem daně plně akceptován. Správce daně tedy postupoval tak, jak žalobce tyto odpisy uplatňoval a sám vykalkuloval. V průběhu daňového řízení nenamítal, že by částka shora uvedená měla být jakkoli dále upravována.
16. K námitce týkající se aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pak pověřená pracovnice žalovaného odkázala na písemné odůvodnění (čl. 25) a zdůraznila, že žalobce byl dne 28. 7. 2015 vyzván, aby předložil ocenění osobního automobilu Volvo, které by zdůvodňovalo, že cena sjednaná mezi spojenými osobami nebyla nižší, než cena mezi osobami nezávislými. Na tuto výzvu předložil žalobce vyjádření společnosti Dekom System s r. o. S tímto oceněním se správce daně nemohl ztotožnit, neboť vycházelo z nesprávných podkladů. Bylo v něm totiž uvedeno, že oceňované vozidlo je staré 3 roky. Tato skutečnost však neodpovídala reálnému stavu, neboť oceňované vozidlo mělo stáří 18 měsíců. Navíc námitka, že dané vozidlo bylo havarované, byla vznesena až v podané žalobě.
17. Následně zaslal žalobce spolu s omluvou jeho nepřítomnosti při nařízeném jednání svoje vyjádření k věci. Uvedl, že se jednáním správce daně, který po celou dobu daňové kontroly měnil své důvody pro vyměření daně, cítí být poškozen. Takové jednání považoval za zmatečné. Zahájení kontroly bylo provedeno v místě podnikání. Pokračování pak probíhalo pouze na finančním úřadě, kde vzhledem k propojení kanceláří nebylo zajištěno důvěrné prostředí. Neustálé předvolávání na úřad bylo pro žalobce nejen stresující, ale i časově a finančně náročné. Uvedl, že nikdy nedošlo ze strany správce daně k akceptaci jeho námitek. Dále konstatoval, že doklad o opravě vozidla po havárii byl předán v průběhu daňového řízení, nikoliv až souběžně s podanou žalobou. Výsledkem tohoto jednání je zadlužení žalobce dluhem, který nebude nikdy schopen splatit.

4) Projednání věci před krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
19. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že předmětem ekonomické činnosti žalobce byla v daném zdaňovacím období silniční motorová doprava nákladní, která byla

přerušena od 1. 3. 2011 na dobu neurčitou. Tuto ekonomickou činnost dále provozovala obchodní společnost J. C., s.r.o. Žalobce podal dne 2. 4. 2012 daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, ve kterém vykázal příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 4 879 Kč a deklaroval daň ve výši 0,- Kč. Dne 3. 12. 2012 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za předmětné zdaňovací období, ve kterém uvedl dílčí základ daně podle ust. § 6 zákona o daních z příjmu ve výši 131 531 Kč, ztrátu z podnikání podle ust. § 7 této právní úpravy ve výši -78 375 Kč, dílčí základ daně podle ust. § 9 dané právní úpravy ve výši 83 254 Kč a deklaroval daň ve výši 0.

20. Dále krajský soud zjistil, že správce daně provedl ve dnech 20. 1. 2014 a 3. 3. 2014 místní šetření, jehož cílem bylo ověření převodu vlastnického práva k motorovému vozidlu Volvo RZ z žalobce na společnost J. C., s.r.o. Při místním šetření předložil žalobce smlouvu o právním nástupnictví úvěrové smlouvy ze dne 8. 3. 2011, dohodu o přistoupení k závazku z téhož data a předávací protokol rovněž z data 8. 3. 2011. Správce daně vyzval žalobce dne 2. 4. 2014 k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011 z důvodu převodu vlastnického práva k motorovému vozidlu. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, v němž vedle příjmů podle ust. § 6, § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů uvedl i příjmy podle ust. § 10 této právní úpravy ve výši 41 667 Kč. Jako přílohu k tomuto dodatečnému daňovému přiznání doložil detailní ocenění automobilu zpracované obchodní společností Eurotax Czech, s.r.o., ze dne 7. 5. 2014. V reakci na takto nastalou situaci zahájil správce daně dne 27. 3. 2015 u žalobce daňovou kontrolou daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011. Žalobce pak vyzval k prokázání skutečností týkajících se rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou v souladu s ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmu, včetně doložení důkazních prostředků. V reakci na tuto výzvu žalobce správci daně do protokolu sdělil, že předmětné vozidlo bylo pořízeno na úvěr, a proto je nutné při stanovení ceny přihlížet k výkupní ceně vozidla, nikoliv k ceně prodejní. Následně dne 14. 9. 2015 obdržel správce daně e-mailovou zprávu nazvanou „Výpočet, stanovení ceny ojetého vozu“ ze dne 11. 9. 2015 vyhotovenou společností Dekom Systém, s.r.o. Toto sdělení nebylo správcem daně osvědčeno jako důkaz, neboť předmětná ocenění vycházela ze stáří vozidla 3 roky, přičemž ve skutečnosti vykazovalo motorové vozidlo k datu převodu stáří pouze 18 měsíců. O tomto hodnocení vyrozuměl správce daně žalobce dne 15. 9. 2015. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 16. 11. 2015, dne 11. 1. 2016 podal žalobce vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Správce daně pak sepsal zprávu o daňové kontrole, v níž výsledky svých kontrolních zjištění na základě vyjádření žalobce nezměnil. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 24. 3. 2016.

21. První žalobní námitka se dotýkala aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které uvádí, že *„liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl...“*.

22. V projednávané věci nebylo mezi účastníky řízení sporu o tom, že se mezi žalobcem a shora vzpomínanou obchodní společností jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby personálně spojené.
23. Krajský soud dále posuzoval postup správce daně stvrzený žalovaným v napadeném rozhodnutí, dle něhož převod vlastnického práva k motorovému vozidlu žalobce byl proveden za cenu, která se lišila od cen sjednaných mezi nezávislými osobami. Z průběhu daňové kontroly je patrné, že správce daně žalobce vyzval k vyvrácení pochybností týkajících se výše příjmu z titulu prodeje vozidla VOLVO. Správce daně žalobci sdělil svoje zjištění o ceně obvyklé tohoto motorového vozidla a konstatoval, že pokud bylo vozidlo prodáno za částku 41 667 Kč, pak se dle jeho názoru cena sjednaná mezi spojenými osobami lišila o 625 000 Kč od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Podkladem pro tuto úvahu byla zjištění správce daně u prodejců osobních automobilů a to společnosti Auto Průhonice, a.s., dále u společnosti AAA AUTO, a.s. a společnosti EBM systém s.r.o. Tyto oslovené obchodní společnosti v reakci na výzvu správce daně k poskytnutí informací dle ust. § 57 odst. 3 a ust. § 58 daňového řádu sdělily na základě přesných parametrů tohoto motorového vozidla včetně stáří a počtu najetých kilometrů jeho cenu v rozpětí 800 000 Kč až 900 000 Kč včetně DPH. Správce daně použil ve prospěch poplatníka nejnižší prodejní cenu, tedy částku 800 000 Kč včetně DPH, tedy výslednou cenu ve výši 666 667 Kč bez DPH. Z tohoto postupu je zřejmé, že správce daně žalobce informoval o svých zjištěních a úvahách týkajících se stanovení ceny obvyklé a žádal na žalobci, aby uspokojivě doložil důvodnost vzniklého rozdílu mezi uvedenými cenami. V reakci na tento postup předložil žalobce výpočet ceny ojetého vozu vystavený společností Dekom Systém, s.r.o. V něm byla cena vozidla vyčíslena na částku 480 000 – 520 000 Kč včetně DPH. S těmito závěry se správce daně neztotožnil, stanovené ocenění zpochybnil a svůj závěr odůvodnil tím, že výpočet ceny vycházel z předpokladu, že se jedná o vozidlo se stářím 3 let, přitom předmětné vozidlo VOLVO tohoto stáří dosud nedosáhlo.
24. Z naznačeného postupu je tedy patrné, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o ceně sjednané mezi spojenými osobami. O těchto pochybnostech byl žalobce informován a současně mu byla dána možnost, aby je ve stanovené lhůtě vyvrátil předložením patřičných důkazních prostředků. Je rovněž nepochybné, že správce daně si pro podklad svého tvrzení o tom, že prodejní cena, na základě níž vznikl žalobci zdanitelný příjem, neodpovídá běžné ceně mezi nezávislými osobami. Jeho postup, při němž oslovil tři nezávislé prodejce osobních automobilů, kteří na jeho dotaz při přesné specifikaci parametrů motorového vozidla se řádově ujednotali na přibližně stejné kupní ceně, lze považovat za souladný s daňovým řádem. V tomto stadiu řízení pak nepochybně přešlo důkazní břemeno na žalobce a ten jej neunesl. Předložený důkaz stanovící výpočet ojetého vozu byl správcem daně důvodně zpochybněn a tím i vlastně vyloučen. Žalobce byl se závěry správce daně řádně seznámen a na svoji obhajobu již další důkazy nedoložil.
25. Postup žalovaného hodnotil krajský soud i z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31, z něhož vyplývá, že *„volba kritérií pro posouzení „obvyklosti“ cen je správní úvahou; není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do*

výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu [...].“ Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenabrazuje ji svojí úvahou.“

26. Krajský soud má za to, že požadavkům naznačeným ve shora uvedeném judikátu správce daně i žalovaný dostáli. Správce daně skutečně dal žalobci možnost, aby rozdíl mezi cenami vysvětlil a doložil (výzva ze dne 28. 7. 2015, čj. 1296279/15/2712-60561-607767). Na výzvu reagoval žalobce dne 28. 8. 2015 v průběhu ústního jednání zaznamenaného v protokolu č.j. 1412573/15/2712-60561-607767 a dále dne 14. 9. 2015 prostřednictvím e-mailu, rozdíl ve zjištěných cenách však spolehlivě nedoložil. Z jeho reakcí ani z přiložených důkazů nebylo zřejmé, že by vozidlo bylo havarované, tuto skutečnost žalobce sdělil až v podané žalobě.
27. Na základě uvedeného krajský soud konstatuje, že správce daně postupoval zákonně, když základ daně z příjmů u žalobce upravil o zjištěný rozdíl cen ojetého automobilu, neboť důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní nebyly ze strany žalobce uspokojivě doloženy.
28. V druhé žalobní námitce žalobce upozornil na postup správce daně, který mu neumožnil „douplatnit“ rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy za rok 2011. Vzpomenul při tom zásadu, že daně by pro každého poplatníka měly být stanoveny správně a spravedlivě. Tato námitka nebyla vznesena v podaném odvolání, proto ani nebyla a nemohla být předmětem odvolacího řízení, a tudíž ani odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
29. K této námitce krajský soud uvádí, že z průběhu daňového řízení a následně vydané zprávy o daňové kontrole nepochybně vyplynulo, že žalobce si účetní odpisy ve výši 520 632 Kč v daňovém řízení uplatnil a na základě tohoto úkonu mu byly správcem daně při stanovení daňové povinnosti uznány.
30. Následně po ukončeném daňovém řízení vznesl žalobce požadavek na uplatnění rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy. Učinil tak až v podané žalobě. Při posouzení této námítky vycházel krajský soud z ust. § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů, dle něhož odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit. Následně ust. § 30 této právní úpravy pak konstatuje, že způsob odpisování stanoví odpisovatel. Z právní úpravy zakotvené v zákoně o daních z příjmů tedy nepochybně vyplývá, že námitky týkající se odpisů musí být daňovým subjektem vzneseny v daňovém řízení. Pokud tak tento subjekt učiní až v následném řízení soudním, nelze k nim přihlídnout. Je zřejmé, že žalobce námitku týkající se uplatnění rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy v daňovém řízení neuplatnil, správce daně tedy nemohl požadované „douplatnění“ ze své vůle provést. Jedná se totiž, jak vyplývá ze shora uvedeného, o fakultativní nárok, který však nelze uplatnit v řízení soudním. Z toho důvodu musel krajský soud označit danou žalobní námitku za nedůvodnou.
31. Z uvedených důvodů krajskému soudu nezbylo, než konstatovat, že žaloba není důvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

5) Náklady řízení

32. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z

obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady nad běžnou úřední činnost vznikly.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 3. prosince 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu