



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Marie Trnkové, ve věci

žalobce: **M. D.**, DIČ: X
se sídlem X
zastoupený daňovým poradcem Ing. Tomášem Goláněm
se sídlem Jiráskova 1248, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2021, čj. 15879/21/5200-10422-711473,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dne 13. 10. 2017 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Předmětem činnosti žalobce byl v té době mimo jiné velkoobchod a maloobchod v oblasti nákupu a prodeje hraček.
2. Ve vztahu ke zdaňovacímu období za rok 2014 správce daně dospěl k závěru, že žalobci byly na soukromý účet poukazovány platby, které jsou příjmem ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a které žalobce nezahrnul do základu daně v rozporu s § 5 odst. 1 téhož zákona. Správce daně také zjistil, že žalobce fakturoval zboží společnosti HRAČKY DUBA, s. r. o., jejímž je jediným společníkem a jednatelem s nižší přírážkou (7,5 %) než ostatním odběratelům. Dále žalobce dle správce daně neprokázal oprávněnost uplatnění části výdajů jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
3. Správce daně proto vydal dne 18. 6. 2019 dodatečný platební výměr za daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, jímž žalobci doměřil daň ve výši 156 992 Kč a penále ve výši 31 398 Kč.
4. Proti tomu podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 20. 2. 2020 (dále jen „dodatečný platební výměr“), autoremedurou, neboť žalobci snížil doměřenou daň na částku 110 955 Kč a penále na částku 22 191 Kč (uznal totiž dva daňové doklady jako daňově účinné výdaje a snížil stanovenou obchodní přírážku u srovnatelných daňových subjektů na 12 %).
5. Opětovné odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zčásti změnil, neboť se ztotožnil se žalobcovou námitkou nesprávně provedeného výpočtu daňového objemu tržeb (snížil proto doměřenou daň na 110 460 Kč a penále na 22 092 Kč).

II. Shrnutí žaloby

6. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 30. 6. 2021 žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
7. Žalobce nejprve popsal skutkový stav. Popsal, že obchoduje s hračkami prostřednictvím své společnosti HRAČKY DUBA, s. r. o., DUBA TOYS, s. r. o., ale i jako fyzická osoba. Uvedl, že jakožto fyzická osoba disponuje vícero účty, mimo jiné u Komerční banky (dále jen „osobní účet KB“). Na tento účet byly vkládány prostředky spojené s podnikáním žalobce jako fyzické osoby, stejně jako prostředky obchodní korporace DUBA TOYS. Vklady v hotovosti činili zaměstnanci této společnosti na základě tržeb v jednotlivých prodejnách.
8. Žalobce spatřuje prvou nesprávnost napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný neuznal faktickou povahu hotovostních vkladů na osobní účet KB a posoudil je jako příjem žalobce, ačkoliv ohledně tohoto svého závěru žalovaný neunesl důkazní břemeno. Žalobce sám prokazuje pouze pozitivní okolnosti, tedy že příjmy měl. Ohledně jakýchkoliv dalších okolností důkazní břemeno tíží správce daně a všechny

zjištěné skutečnosti musí být postaveny najisto. Žalobce se ovšem domnívá, že v případě hotovostních vkladů žalovaný břemeno důkazní neunesl. Neprokázal totiž, že se jedná o skutečné příjmy, nikoliv o příjmy zdánlivé. Naopak žalovaný tendenčně obrátil důkazní břemeno na žalobce tím, že uvedl, že žalobce neprokázal řádné zanesení veškerých svých tržeb do daňové evidence. Neprokázal tedy, že se jedná o prostředky zdaněné, od daně osvobozené, nebo prostředky, které nejsou předmětem daně.

9. K podpoře svých tvrzení žalobce rozsáhle citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu (konkrétně poukázal na rozsudek ze dne 9. 6. 2016, čj. 9 Afs 44/2016-40, ze dne 30. 1. 2012, čj. 2 Afs 5/2011-67, ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2015-136, č. 843/2006 Sb. NSS, ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94).
10. Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný neprovedl žalobcem navrhované důkazy, tj. neprovedl výslechy svědků – žalobcových zaměstnanců, kteří prováděli hotovostní vklady na osobní účet KB. Neztotožnil se se žalovaným, že svědci nebyli dostatečně identifikováni. Je to totiž žalovaný, kdo nese odpovědnost za dostatečně prokázaný skutkový stav (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Takže i pokud by břemeno důkazní tížilo žalobce, je to pouze správce daně, kdo je v řízení způsobilý k vyslechnutí a provedení svědecké výpovědi jakéhokoliv svědka. K tomu opětovně obsáhle citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006-55, a z komentářové literatury.
11. Žalobce také namítl, že způsob, jakým žalovaný aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je nezákonný. Žalobce při obchodování se svou společností HRAČKY DUBA zvolil obchodní přírážku 7,5 %, ačkoliv s ostatními obchodními partnery ji zvolil vyšší. Žalovaný ovšem učinil závěr, že přírážka měla být alespoň 12 %, a na základě toho doměřil žalobci chybějící daň. Žalobce závěr žalovaného považuje za nesprávný. Postrádá totiž ekonomické opodstatnění. Nadto bylo na žalovaném, aby během řízení postavil najisto, že obchodní přírážka stanovená žalobcem byla vůči konkrétní osobě neobvyklá. On ovšem účelovým srovnáním s nevhodně zvolenými subjekty uměle vytvořil obchodní prostředí a nehleděl na faktický stav věcí.
12. Žalobce uvedl, že pokud by zvolil vyšší přírážku, tak by nehledě na objem objednávek jeho odběratel (HRAČKY DUBA) neměl jinou možnost vytvořit na předmětném zboží zisk. Tedy by na takový obchod buď nepřistoupil anebo by přistoupil a vykázal ztrátu. Postupem žalovaného by tedy docházelo k nucení odběratelů ke ztrátovým obchodům. Žalobce opětovně poukázal na to, že důkazní břemeno tíží žalovaného. Doplnil, že žalovaný je povinen prokázat nejen existenci skutečností prokazujících vznik obchodního vztahu za účelem snížení základu daně, ale rovněž to, že z něj daňový subjekt profitoval.
13. K aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů obsáhle citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu (konkrétně poukázal na rozsudek ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, a na rozsudek ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37, č. 3204/2015 Sb. NSS, ze dne 26. 3. 2009, čj. 9 Afs 64/2008-110, ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013-27), dále citoval také z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2021, čj. 29 Af 2/2019-69).
14. Závěrem navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

15. Žalovaný předně poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní body považuje za opakování již uplatněných (odvolacích) námitek.
16. Zdůraznil, že žalobci se nepodařilo prokázat, že veškeré vklady v hotovosti na soukromý účet jsou již zdaněné (nebo od daně osvobozené či prostředky, které nejsou předmětem daně). Daňové orgány při svém postupu dle § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů (potažmo § 7 téhož zákona) vycházely z informací žalobce, že finanční prostředky vkládané v hotovosti na jeho osobní účet KB jsou tržby z provozoven – a tedy příjmy dle zákona o daních z příjmů. Žalobcova tvrzení týkající se vkladů na účet se nadto v mnohých směrech rozcházejí.
17. Žalovaný také uvedl, že své důkazní břemeno unesl. Zcela jasně totiž opakovaně formuloval konkrétní pochybnosti vztahující se k údajům, které uváděl žalobce [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Žalobcova tvrzení týkající se důkazního břemene pak označil za rozporná s teorií rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dále poukázal na to, že žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se mnohdy týkající naprosto odlišných právních problémů (konkrétně poukázal na rozsudek ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, či rozsudek ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94).
18. V souvislosti s výsledky svědků dále poukázal na to, že žalobce v odvolání požadoval „výslech všech subjektů, které vklady na účet prováděly, tyto osoby jsou uvedeny v bance a na vkladových lístcích“. Toto žalovaný nepovažuje za řádnou identifikaci svědků. Přístup žalovaného je veden respektováním judikatury (poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007-102). Výslech svědků byl ovšem také nadbytečný, jak žalovaný uvedl již v napadeném rozhodnutí. Žalobce totiž výsledkem osob chtěl prokázat, že se jednalo o vklady tržeb. Tato skutečnost žalovaným nebyla jakkoliv rozporována. Nicméně zaměstnancům žalobcovy společnosti nemohlo být známo, jakým způsobem žalobce předmětné tržby účtoval, jak s nimi disponoval a zda se jednalo o již zdaněné tržby. Zdůraznil, že důkazní povinnost stíhala žalobce a ve svém postupu nespatřuje rozpor s § 92 odst. 2 daňového řádu. Opětovně též uvedl, že žalobce odkázal na nepřiléhavý rozsudek (ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006-55).
19. Dále se vyjádřil k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že objem odebíraného zboží (kterým žalobce částečně zdůvodnil nižší přírážku) není jednou z podmínek srovnatelných transakcí, která by měla vliv na výši přírážky. Ostatně porovnávané subjekty (A, B, a C) uplatňovaly stejnou přírážku bez ohledu na odebírané množství zboží. Žalobcem tvrzená „nepřepsaná pravidla trhu“ tedy neexistují. Krom toho porovnávané subjekty nebyly nesrovnatelné, jak uvedl žalobce. Všechny totiž podnikají ve stejném oboru – velkoobchodním prodeji hraček. Uvedené subjekty uplatňovaly přírážku ve výši 12 %, 39 % a 17,2 %. Žalobce používal přírážku nesrovnatelně nižší ve výši 7,5 %.
20. Dále uvedl, že žalobce opětovně poukázal na nepřiléhavé rozsudky (Krajského soudu v Brně 30. 3. 2021, čj. 29 Af 2/2019-69 a Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, čj. 9 Afs 64/2008-110, a ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013-27).
21. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby krajský soud žaloby zamítl.

IV. Replika žalobce

22. Žalobce v replice opětovně uvedl, že v případě hotovostních vkladů na účet KB se žalovanému nepodařilo prokázat, že se jedná o tržbu a opětovně poukázal na § 92 odst. 3 daňového řádu.
23. Výslech svědků měl svědčit o tom, že se jednalo (či nikoliv) o tržbu uvedenou v evidenci tržeb. Výsledky mohly objasnit, zda peníze vkládané na účet pocházely z tržeb, které zaměstnanci řádně evidovali a o nichž se řádně účtovalo. Pokud se totiž jednalo o peníze „z kasy“, musely být nějakým způsobem evidovány. Právě zaměstnanci o této skutečnosti musejí mít přehled.
24. Zopakoval též, že přírážka ve výši 12 % by pro něj ani pro jeho odběratele neměla ekonomický smysl. Zboží by pro něj s 12% přírážkou bylo neprodejně.

V. Duplika žalovaného

25. Žalovaný k tvrzení žalobce ohledně důvodu výslechu svědků uvedl, že se jedná o nový žalobní bod, který žalobce neuplatnil v žalobě. Učinil tak až po dvouměsíční lhůtě (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), a tedy opožděně. Z toho důvodu k němu nelze přihlídnout. Uvedl, že žalobce je ve svých tvrzeních nekonzistentní. Stěžejní pro posuzovanou věc je to, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Nepodařilo se mu totiž prokázat, že veškeré vklady v hotovosti již byly zdaněny.
26. Taktéž argumentaci týkající se neprodejnosti zboží společnosti HRAČKY DUBA v případě 12% přírážky uplatnil poprvé až v replice.
27. Dále zopakoval již dříve uvedené argumenty a závěrem zdůraznil, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, a to ani v řízení před soudem.

VI. Právní hodnocení krajského soudu

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
29. Žaloba není důvodná.

VI.A K posouzení hotovostních vkladů na osobní účet KB

30. Žalobce v prvé řadě namítl, že žalovaný nesprávně posoudil povahu hotovostních vkladů, které žalobce vkládal na svůj osobní účet KB. Žalobce tyto vklady odůvodňuje tím, že se jednalo o peníze z jeho pobočky, tzv. „z kasy“. Žalovaný je posoudil jako příjem, protože se podle něj žalobci nepodařilo prokázat, že by hotovostní vklady na účet byly dříve zdaněné nebo od daně osvobozené či prostředky, které nejsou předmětem daně. Krajský soud se z níže uvedených důvodů s argumentací žalobce neztotožnil.

VI.A.1 K (ne)unesení důkazního břemene žalovaným

31. Žalobce v souvislosti s posouzením hotovostních vkladů poukázal pouze na to, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Žalobce se domnívá, že je povinen prokázat toliko co uvádí v daňovém přiznání (tedy že příjmy měl). Ohledně dalších okolností dle žalobce tíží důkazní břemeno výhradně žalovaného.

32. S tím se krajský soud neztotožnil.
33. Daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; jakkoli se závěry v tomto rozhodnutí obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků, lze je nepochybně aplikovat i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu, což ve svém rozhodnutí ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Afs 216/2017-75, potvrdil i Nejvyšší správní soud.).
34. Krajský soud nerozporuje žalobcem citovaný závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, čj. 9 Afs 44/2016-40, dle něhož „*hodlá-li správce daně konstatovat, že příjmy vstupující do základu daně příslušného zdaňovacího období se odchyľují od výše příjmů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, je na něm, aby tento rozdíl prokázal*“. I v tehdejší věci však v podstatě postačovalo, že „*[s]právce daně zjistil na bankovních účtech stěžovatele platby v jeho prospěch, které nebyly zahrnuty v daňové evidenci ani v podaném daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že vznikly pochybnosti ohledně toho, zda se nejedná o zdanitelné příjmy, stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání jejich charakteru.*“ Bylo tedy opětovně na žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil. Obdobná situace přitom nastala i v nynějším případě.
35. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně srovnal výši evidované tržby z prodejen s výši hotovostních vkladů a zjistil, že tyto částky nekorespondují, přestože žalobce opakovaně vyzýval, aby tyto nesrovnalosti vysvětlil.
36. Žalobce ke vkladům na osobní účet KB v průběhu daňového řízení uvedl, že na tento účet vkládali jeho zaměstnanci prostředky, které patřily k jeho podnikání, a to zejména peněžní prostředky z jednotlivých prodejen a dále prostředky společnosti DUBA TOYS. Zaměstnanci tak činili na základě tržeb v jednotlivých prodejnách, aby „v kase“ nebyla příliš vysoká hotovost.
37. Žalobce nesrovnalosti vysvětloval tím, že na počátku roku 2014 měl v účastnictví jisté nesrovnalosti, které ovšem všechny následně srovnal. Přičítal je tomu, že na konci roku 2013 neodvedly všechnu hotovost a nějak jim tam zbyla. Dále pak popsal převádění finančních prostředků. Uvedl, že každý měsíc byla do poklady, a tedy účetnictví DUBA TOYS dána celá tržba prodejny Polička bez ohledu na to, kolik bylo vloženo na soukromý účet žalobce coby fyzické osoby (tj. soukromý účet KB). Žalobce následně částku vloženou prodavačkou z prodejny vloženou na účet vybral a

dal ji do poklady DUBA TOYS, přičemž všechny jeho vklady jsou řádně vedené a evidované v účetnictví.

38. Žalovaný na to reagoval tím, že vklady v hotovosti nebyly činěny v Poličce, nýbrž všechny byly vloženy v Táboře. Co se týče jeho tvrzení o přebytých z roku 2013, ani s těmi se správce daně neztotožnil. Z daňové evidence žalobce totiž plyne, že ten k 1. 1. 2014 evidoval počáteční stav pokladny 5 033 Kč. Tento stav tedy jeho tvrzením neodpovídá. Z toho důvodu správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že vkládané částky byly peněžní prostředky jiného subjektu.
39. Z uvedeného je patrné, že se nejedná o případ, kdy by závěr daňových orgánů vycházel pouze ze způsobu zaúčtování příjmů, jak žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozuje. Krajský soud se s tímto posouzením zcela ztotožnil. S ohledem na shora uvedené je tedy zcela opodstatněný závěr, že vklady na soukromý účet KB představovaly příjmy žalobce, které se z povahy věci jednoznačně projeví v jeho majetkové sféře.
40. K tomu je třeba dodat, že žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, se týkal – stručně řečeno – zdanění nepeněžního příjmu v podobě rekonstrukce pronajímané nemovitosti. Žalobcem dále taktéž odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb. NSS, se pak zabýval otázkou, zda nerealizované kurzové rozdíly, které vznikly z přecenění dlouhodobých závazků znějících na cizí měnu na české koruny k rozvahovému dni na výsledkových účtech kurzových zisků a kurzových ztrát, mohou představovat reálný příjem stěžovatele, který má být zdaněn. V obou případech se tak jednalo o zcela odlišnou situaci, než v nyní posuzované věci. Závěry v těchto rozsudcích uvedené, nelze bez dalšího přenášet i na nynější případ.
41. Z výše citovaných obecných východisek je zjevné, že žalovaný, resp. ve zprávě o daňové kontrole správce daně dostatečně jasným způsobem vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení a důkazních prostředků žalobce. V této fázi tedy bylo opětovně na žalobci, aby prokázal, o jaké finanční prostředky se jedná; své důkazní břemeno však již neunesl. Věřehodnosti jeho verze nadto značně ubírá i to, že by jím popsáný postup byl značně nepraktický. Pakliže existuje účet DUBA TOYS, kam žalobce dle vlastního tvrzení peníze následně předával, je naprosto nelogické, aby si je nejdříve vkládal na svůj soukromý účet. Žalobci se tak po celou dobu řízení nepodařilo hodnověrně doložit, z jakého důvodu postupoval uvedeným způsobem.

VI.A.2 K nedostatečnému zjištění skutkového stavu

42. Dále žalobce namítl, že žalovaný, resp. správce daně nedostatečně zjistili skutkový stav, neboť nepřistoupili k výslechu jím navrhaných svědků. S tím se krajský soud neztotožnil.
43. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu „[n]avrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.“

44. Výjimky, kdy správce daně nemusí důkazní návrhy daňového subjektu akceptovat, jsou tři. První je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Další je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetí je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, čj. 7 Afs 399/2019-73).
45. Žalobce navrhoval důkazy svědků k prokázání svých tvrzení – tedy k tomu, aby potvrdili, že vklady na soukromý účet KB byly peníze „z kasy“. Výsledky svědků ovšem nic takového prokázat nemohly. Ani výsledky svědků by totiž nemohly vysvětlit rozpory mezi částkami z účetnictví a výší vkladů na účet. Žalovaný v této souvislosti v odůvodnění svého rozhodnutí přílehlavě konstatoval, že *„navrhovaným svědkům (zaměstnancům) nemůže být známa skutečnost, jakým způsobem daňový subjekt o předmětných tržbách účtoval, jak s finančními prostředky na osobním účtu disponoval a zda se jednalo o již zdaněné tržby. S odstupem času se také jeví jako velice nepravděpodobné, že navržené svědci mohou mít povědomí o tom, jaké zůstatky hotovosti byly v pokladnách na konci roku 2013.“*
46. Žalovaný tedy správně uvedl, že je považuje výsledky za nadbytečné. S ohledem na to pak postrádá smysl zabývat se otázkou specifikace, resp. označení svědků.

VI.B K nesprávnému stanovení obchodní přírážky žalovaným

47. Žalobce dále uvedl, že daňové orgány stanovily přírážku nesprávně. K porovnání cen zvolil nesprávné subjekty a neunesl důkazní břemeno. Krajský soud se neztotožnil ani s touto námitkou.
48. Dle § 23 odst. 7 věty první a druhé zákona o daních z příjmů pak platí, že *„[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“*
49. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. téhož zákona se pak osobami spojenými rozumí jinak spojené osoby, *„které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*
50. Výkladem citovaných ustanovení se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Z recentní judikatury lze poukázat například na jeho rozsudek ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47, v němž obšírně shrnul následující:

„[21] V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008,

čj. 2 AfS 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé.

[22] Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami.

[23] Pro zjišťování ‚obvyklosti‘ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 AfS 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.

[24] Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Tento postup zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 AfS 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[25] V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 AfS 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který 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. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“

51. Tyto obecně formulované judikatorní závěry jsou zcela aplikovatelné i v nyní posuzovaném případě.
52. Propojenost dotčených společností je s ohledem na osobu žalobce zjevná. Ostatně on sám ji ani nikterak nerozporuje.
53. Správce daně ke zjištění ceny obvyklé zvolil 3 subjekty. Všechny subjekty podnikaly ve shodném oboru činnosti – provozují velkoobchodní prodej hraček. Nakupovaly také podobně jako žalobce, tedy kupovaly hračky, které dále prodávaly a prodejní cenu stanovily s ohledem na skutečnost, že hračky jsou určeny k dalšímu prodeji

v maloobchodě konečným spotřebitelům. Obchodní přírážky těchto subjektů byly v roce 2014 ve výši 12 %, 39 % a 17,2 %. Správce daně přitom uvedl, že si je vědom, že na výši obchodní přírážky má vliv vícero faktorů. Ty jsou ovšem dle správce daně korigovány tím, že správce daně z přírážek srovnatelných subjektů zvolil tu nejnižší. Správce daně své důkazní břemeno stran nestandardnosti ceny mezi spojenými osobami unesl. Bylo tedy na žalobci, aby uvedené cenové rozdíly uspokojivě vysvětlil. K tomu ovšem nedošlo.

54. Žalobce k vybraným subjektům uvedl pouze to, že žalovaný je vybral nesprávně. Toto své tvrzení ovšem blíže nezdůvodnil. A to přesto, že jej uvedl již v odvolání a žalovaný na něj reagoval zdůvodněním na straně 14 napadeného rozhodnutí (srov. též 26 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný uvedl, že vybrané subjekty obdobně jako žalobce kupovaly hračky, které dále prodávaly a prodejní cenu stanovily s ohledem na skutečnost, že hračky jsou určeny k dalšímu prodeji v maloobchodě konečným spotřebitelům. Všechny tři subjekty shodně uplatňovaly obchodní přírážku ve stejné výši u všech svých velkoodběratelů bez ohledu na objem odebíraného zboží. Z toho důvodu neakceptoval argumentaci žalobce, že objem odebíraného zboží je kritériem, které v případě obchodů žalobce vysvětlovalo nižší přírážku při obchodu se svou společností. Ani krajský soud se s tvrzením žalobce neztotožnil, pokud totiž v rámci nezávislých transakcí realizovaných za srovnatelných podmínek objem zboží nehrál roli, pak je žalobcova argumentace lichá.
55. Žalobce také uvedl, že pokud by k obchodům nedošlo, odběratel (jeho společnost HRAČKY DUBA) by vykazala ztrátu. Nicméně za daných okolností žalobce neprokázal, že by ztrátám na straně společnosti HRAČKY DUBA zabránil. Z jím doložených podkladů totiž plyne, že společnost byla v roce 2014 ztrátová. Z žalobcovy argumentace je ovšem zřejmé, že k obchodům přistoupil za daných podmínek právě proto, aby podpořil svou vlastní společnost.
56. Zcela nepodložené (a tudíž nedostatečné) je pak i nově uplatněné tvrzení žalobce, dle něhož by zboží s vyšší obchodní přírážkou bylo neprodejné. Z porovnání, které správce daně provedl u relevantních obchodních subjektů, je naopak patrné, že bylo možné zboží prodávat i s vyšší přírážkou.

VII. Závěr a náklady řízení

57. S ohledem na to, že se krajský soud neztotožnil s předloženou žalobní argumentací, žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). 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.

České Budějovice 22. listopadu 2022

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu