



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **R. K.**, IČO X
sídlem V. 103/24, X P. VI-Ú.
zastoupen daňovým poradcem E. s. P., s. r. o.
sídlem V. D. 542/4, X P.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2019, č. j. 47879/19/5200-10422-711919,

takto:

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

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobce v roce 2013 provozoval jako osoba samostatně výdělečně činná autoopravnu v P. Kromě opravárenské činnosti vykonával v menším měřítku také činnost zprostředkovatele uzavírání pojistných smluv a pronajímal vozidla. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) mu dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2018 doměřil za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 105 675 Kč, daňovou ztrátu -182 477 Kč a stanovil penále ve výši 22 959 Kč. Daň stanovil správce daně žalobci dle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“) podle pomůcek.

2. Žalovaný se v odvolacím řízení sice ztotožnil se skutkovými závěry správce daně i s nutností přechodu na pomůcky, nesouhlasil však se způsobem, jakým správce daně dospěl k výši zdanitelných příjmů žalobce, a proto provedl vlastní výpočet, v důsledku čehož v záhlaví uvedeném rozhodnutím změnil předmětný dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň zvýšil na částku 168 383 Kč a nově stanovil penále částkou 35 500 Kč.

B) Shrnutí podání účastníků

3. Žalobce žalobou požadoval, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, popř. aby alespoň snížil na nulu stanovené penále.
4. Žalobce předně namítal, že své povinnosti při dokazování neporušil a že nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky. Tvrzení žalovaného, že žalobce vedl daňovou evidenci v rozporu se zákonem, není pravdivé. Žalobce prokázal skutečný stav zásob, předložil inventurní soupisy, správci daně sdělil, že vedl evidenci zásob zakázkovým způsobem, s čímž se správce daně spokojil, nevedení skladové evidence mu nevytýkal a toto nebylo důvodem přechodu na pomůcky, což ostatně dle judikatury ani nemohlo, nadto § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ani konkrétní podobu skladové evidence neupravuje. Žalovaný potvrdil i to, že odběr náhradních dílů jeho známými pro osobní spotřebu představoval de facto prodej za pořizovací cenu, tudíž takto (dokazováním) mohly být tyto příjmy zahrnuty do základu daně. Žalovaný sice zpochybnil, že žalobcovi známí, pro které kupoval u svých dodavatelů zboží se slevou, použili náhradní díly pro svou osobní spotřebu, avšak jednak tuto skutečnost tito známí v postavení svědků potvrdili, a nadto účel, k němuž díly použili, nemůže mít žádný vliv na daňovou povinnost žalobce. Žalobce také nebyl povinen dokazovat výši svých příjmů, resp. že mu ve vykázaných příjmech nic nechybí (negativní skutečnost), naopak to, že některé příjmy v daňovém tvrzení neuvedl, byl povinen prokázat správce daně. Tvrzení žalovaného o tom, co měl správce daně po žalobci požadovat, je v rozporu s tím, co skutečně požadoval. Daň tudíž bylo možné stanovit dokazováním.
5. Dále žalobce namítal, že daň stanovená pomůckami, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem stanovena. Pomůcky jsou dle žalobce zjevně nepřiměřené a jejich konstrukce se míjí s realitou jeho podnikání. Žalovaný nezohlednil, že v praxi dochází k rozdílnému výpočtu marže u materiálu, zboží a stanovení ceny služeb. Prodej zboží bez současného poskytnutí práce byl u žalobce běžný, nikoli ojedinělý. Nezahrnutím této varianty došlo k výraznému zkreslení marže. Výpočet žalovaného je logickým a matematickým nesmyslem v případech, kdy byla poskytnuta jen práce, a nelogické je i tvrzení žalovaného, že důvodem vyřazení nejnižší a nejvyšší zjištěné hodnoty podílu práce (100 %) při stanovení ceny práce bylo to, že výsledkem výpočtu má být přírážka k pořizovému materiálu. Rovněž žalovaný při konstrukci pomůcek nezohlednil stav zásob na konci roku, ačkoli na existenci zásob poukázal sám správce daně, a nezohlednil ani výdaje za nákupy náhradních dílů pro známé a zároveň příjmy z prodeje těmto známým ve výši pořizovacích cen. Při jejich zohlednění by byla daň výrazně nižší.
6. Dále žalobce v žalobě namítl, že jej žalovaný zvýšením daně o cca 60 % oproti správci daně de facto potrestal, ačkoli pomůcky nemají být dle judikatury trestem. Závěrem žalobce vytknul správci daně, že jej na základě zjištění existence neregistrovaného bankovního účtu, u nějž připsané částky mohly odpovídat příjmům z jeho podnikatelské činnosti, nevyzval podle § 145 odst. 2 d. ř. k podání dodatečného daňového tvrzení. Tvrzení žalovaného, že nešlo postavit najisto, že se jedná o žalobcovy zdanitelné příjmy, neobstojí, neboť dle

konstantní judikatury není třeba úplné jistoty, nýbrž postačuje vyšší míra pravděpodobnosti doměření daně. Pokud by správce daně žalobce vyzval, nevznikla by mu podle § 251 odst. 4 d. ř. povinnost platit penále.

7. Ve vyjádření k žalobě žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že se většina žalobních bodů shoduje s odvolacími námitkami, s nimiž se v rozhodnutí vypořádal, a tudíž odkázal vždy na konkrétní pasáže žalobou napadeného rozhodnutí a své závěry zopakoval.
8. Žalobce v replice v zásadě zopakoval skutečnosti uvedené již v žalobě.

C) Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
10. Právní úpravu podmínek pro stanovení daně podle pomůcek včetně odkazů na relevantní judikaturu přehledně shrnul žalovaný v kapitole III. napadeného rozhodnutí, na niž soud odkazuje a pouze stručně shrnuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být dle § 98 d. ř. skutečně splněny tři podmínky: (1.) daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování jím uváděných skutečností, (2.) z tohoto důvodu není možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

Nesplnění povinností žalobce při dokazování a nemožnost stanovení daně dokazováním

11. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce v přiznání k dani z příjmů za rok 2013 vykázal daňovou ztrátu 182 477 Kč (příjmy vykázal ve výši 1 302 773 Kč a výdaje ve výši 1 485 256 Kč). Správce daně v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že je žalobce vlastníkem bankovního účtu, který není nikde registrován a příjmy z něj nikde evidovány. Dne 3. 2. 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu, při níž zjistil, že 46 % dokladů vystavených pro žalobce jeho dvěma hlavními dodavateli náhradních dílů (A. K., a. s. a H. s. s. r. o.) v souhrnné výši 741 410 Kč nezaevidoval žalobce do své daňové evidence, a dále, že řada plateb (ve výši celkem 1 549 065 Kč) přijatých na uvedený neregistrovaný účet žalobce mohla svou charakteristikou odpovídat příjmům z podnikatelské činnosti žalobce. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda žalobce zahrnul do základu daně z příjmů všechny své příjmy z podnikání v rámci samostatné výdělečné činnosti. Žalobce na výzvu ze dne 7. 10. 2016 označil příchozí platby na daný účet jako splátky půjček jeho dlužníků (1 317 000 Kč), dále jako platby záloh na služby, které ale nebyly realizovány, a tudíž byly tyto peníze plátcům vráceny (45 600 Kč), a ve vztahu ke zbytku (186 465 Kč) uznal, že se jednalo o příjmy z podnikatelské činnosti, které nezaevidoval nedopatřením. K fakturám za odběr náhradních dílů, které nezahrnul do evidence, žalobce uvedl, že se z větší části jednalo o nákupy náhradních dílů pro osobní spotřebu jeho známých, jimž tak umožnil nakupovat u jeho dodavatelů za výhodných podmínek, ve zbytku (107 289 Kč) se jednalo o náklady vztahující se ke zmíněným omylem nezaevidovaným příjmům. Následně dne 6. 12. 2016 podal žalobce dodatečné daňové přiznání, které ale správce daně vyhodnotil jako nepřijatelné ve smyslu § 141 odst. 6 d. ř., neboť bylo podáno až po zahájení daňové kontroly.
12. Správce daně formuloval své pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobcem uváděných skutečností postupně ve čtyřech výzvěch. Po rozsáhlém dokazování dospěl správce daně k závěru, že se žalobce dopustil zatajení příjmů z podnikatelské činnosti (ve vztahu k části

příjmů došlých na předmětný bankovní účet to žalobce sám potvrdil; tvrzení o v hotovosti vrácených zálohách z nerealizované opravy neprokázal; pochybnosti o tvrzených půjčkách, a to jak půjčkách údajně poskytovaných žalobcem, tak půjčkách údajně poskytovaných žalobci, nebyly dokazováním rozptýleny – nebylo doloženo reálné předání peněz, svědci byli dlouholetí známí žalobce, vesměs si nepamatovali, na co si vůbec peníze půjčovali ani jiné detailnější okolnosti sjednávání půjček, ale současně si dobře pamatovali kolika splátkami půjčku splatili, v řadě případů byly v poznámkám pro příjemce u plateb uvedeny opravované součástky vozidel, což svědčí o tom, že se jednalo o platby za opravy vozidel a nikoli o splátky půjček), že žalobce neprokázal své tvrzení o umožnění odběru zboží od jeho dodavatelů svým známým pro jejich osobní spotřebu, že údaje o stavu zásob a stavu pohledávek uvedené v daňovém tvrzení neodpovídají skutečnosti (což u stavu pohledávek sám žalobce potvrdil a u stavu zásob žalobce svá tvrzení v průběhu kontroly měnil dle aktuálních zjištění správce daně), že v případě daňového dokladu č. X bylo žalobcem fakturováno v rozporu se skutečností, že nákup zboží od A. K., a. s. ze dne 22. 3. 2013 (faktura č. X) zaevidoval žalobce do daňově uznatelných výdajů dvakrát, že u některých výdajů zahrnutých do daňově účinných výdajů žalobce neprokázal jejich souvislost se zdanitelnými příjmy, popř. se jednalo o výdaje zřejmě související s příjmy zatajenými (výdaj na STK ve výši 455 Kč z 21. 1. 2013 a výdaje na nákup pohonných hmot v celkové výši 11 805 Kč), že v daňovém přiznání uvedl nezdanitelnou část základu daně ve výši 47 116 Kč v rozporu se zákonem a že žalobce vykazoval de facto zápornou obchodní přírážku ve výši 9 %.

13. Na základě výše uvedeného dospěl správce daně k závěru, že žalobcem předložená daňová evidence podle § 7b ZDP je jako celek nevěrohodná, neprůkazná a zcela v rozporu se skutečností, a že i v daňovém tvrzení uvedl žalobce nesprávné údaje, takže vykázaná výsledná daň neodpovídá realitě. Zjištěné nedostatky byly přitom dle správce daně takového rozsahu, že vylučovaly stanovení daně dokazováním, a proto žalobci stanovil daň podle pomůcek.
14. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že jím tvrzené nákupy zboží pro jeho známé byly nedůvodně zařazeny mezi skutečnosti vedoucí k závěru o nemožnosti stanovení daně dokazováním. Žalobce v žalobě citoval z odst. 33 napadeného rozhodnutí závěr žalovaného, že „*skutečnost, že část zboží odebrali známí pro osobní spotřebu, však jinými slovy znamená, že daňový subjekt těmto osobám de facto zboží prodal za pořizovací cenu, neboť zboží bylo nakoupeno v rámci jeho podnikatelské činnosti*“. Tento závěr měl podle žalobce ale vyústit v to, že měl správce daně příjmy z těchto prodejů zahrnout do zdanitelných příjmů žalobce a oproti nim zahrnout do výdajů předmětné nákupy u jeho dodavatelů, což by v důsledku nevedlo k jakékoli změně základu daně žalobce, neboť prodejní ceny se rovnaly cenám pořizovacím. Krajský soud ale s touto konstrukcí nesouhlasí. Žalobce záměrně přehlíží skutečnost, že výše citovanou větou v odst. 33 napadeného rozhodnutí argumentoval žalovaný ve prospěch závěru, že „*tímto tvrzením tak byla samotným daňovým subjektem potvrzena správnost závěru, že předložená daňová evidence není evidencí vedenou v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmů, neboť prokazatelně neobsahuje veškeré zdanitelné příjmy a výdaje*“. S tímto závěrem se krajský soud zcela ztotožňuje. Závěr, že absence údajů o těchto „prodejích za pořizovací ceny“ v daňové evidenci žalobce svědčí o rozporu této evidence s § 7b ZDP, neboť daňový subjekt musí do této evidence zahrnout veškeré příjmy a výdaje podstatné pro zjištění základu daně, je zcela logický a správný.

15. Důvod, pro který nemohl správce daně bez dalšího zahrnout tyto příjmy z „prodejů za pořizovací cenu“ v rámci stanovení daně dokazováním, byl ten, že žalobce neuvedl žádná konkrétní tvrzení, tudíž ani nebylo co dokazovat, což žalovaný shrnul v odst. 34 až 36 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že z daňové evidence nevyplývalo co, kdy, komu a za kolik bylo prodáno, žalobce jen neurčitě a obecně tvrdil, že šlo o prodeje jeho známým a tito také jen obecně tvrdili, že od žalobce odebírali zboží, a nadto bylo zjištěním, jaká auta a v jakém množství měli tito známí žalobce za použití nakoupeného materiálu opravovat, zpochybněno tvrzení žalobce, že šlo jen o prodeje pro osobní spotřebu těchto osob. Veškerá tvrzení žalobce tak byla vyhodnocena žalovaným jako neurčitá, obecná a jím popsána praxe objednávání zboží na jeho jméno u jeho dodavatelů, a to i bez jeho vědomí, jako neobvyklá. Proti těmto zcela logickým závěrům ale žalobce v žalobě nebrojí a netvrdí, že by byly tyto závěry v rozporu s obsahem spisu, tj. že by ve skutečnosti přesně uvedl, co z nakoupeného zboží od svých dodavatelů, kdy, komu a za kolik takto prodal, a že by k takto konkrétním tvrzením označil i konkrétní důkazy.
16. Žalobní námitka je tak nedůvodná. Správce daně skutečně nemohl v této souvislosti stanovit daň dokazováním, neboť jím zcela konkrétně formulované odůvodněné pochybnosti o nezaevidování 46 % nákupů zboží žalobcem od jeho dodavatelů do daňové evidence, nerozptýlil žalobce dostatečně konkrétními a přesvědčivými tvrzeními. Obecná tvrzení žalobce byla sice prokázána stejně obecnými výpověďmi svědků, to ale nestačí. Při absenci jakýchkoli konkrétních tvrzení pak tato nemohla být ani potvrzována či vyvrácena svědky.
17. V rozporu s obsahem spisu je námitka, že žalovaný nově a pro žalobce překvapivě zahrnul do odůvodnění závěru o nemožnosti stanovit daň dokazováním porušení povinnosti vést skladovou evidenci. Žalovaný v odst. 37 napadeného rozhodnutí poukázal na pochybnosti o stavu zásob vyplývající z rozporů mezi tím, co žalobce tvrdil v daňovém přiznání i v dodatečném daňovém přiznání (nulový stav zásob), a tím, co následně ke stavu zásob předložil a poté ještě upravoval v rámci daňové kontroly, odkazem na str. 25 až 26 zprávy o daňové kontrole, a na pochybnosti o správnosti žalobcem vykazovaného stavu pohledávek odkazem na str. 19 bod 5 zprávy o daňové kontrole, a dále ve vztahu k oběma těmto skutečnostem také v odst. 38 napadeného rozhodnutí odkázal na str. 38-41 zprávy o daňové kontrole. Podrobněji se pak této otázce věnoval ještě v odst. 90 až 92 napadeného rozhodnutí. Krajský soud ověřil, že správce daně skutečně způsobem popsáním na str. 25 zprávy o daňové kontrole žalobci rozpory ohledně skutečného stavu jeho zásob vytýkal a jejich nevyjasnění také označil za jeden ze zásadních důvodů pro nemožnost stanovení daně dokazováním. Žalovaný sice nad rámec úvah správce daně ve vztahu k významu ověřitelného zjištění skutečného stavu zásob ve smyslu § 7b odst. 4 ZDP pro možnost správného stanovení základu daně doplnil v odst. 39 až 44 napadeného rozhodnutí i podrobnější právní úvahy včetně odkazu na judikaturu, to ale nijak neovlivňuje fakt, že se jednalo o skutečnosti vytýkané žalobci již správcem daně, a tudíž nikoli nové.
18. Přílehavě se pak žalovaný vypořádal v odst. 45 napadeného rozhodnutí i s námitkou, že byl žalobce nepřipustně vyzván k prokazování negativní skutečnosti. Žalovaný taktéž odkázal na relevantní judikaturu (rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2013, č. j. 2 Afs 57/2012-35) akcentující skutečnost, že neexistenci určité skutečnosti lze prakticky vždy prokázat přinejmenším důkazem existence s prokazovaným stavem nekompatibilní pozitivní skutečnosti.
19. V § 5 a 7 ZDP je stanoveno, co tvoří základ daně z příjmů a které příjmy ze samostatné činnosti tvoří dílčí základ této daně. Podle § 38g odst. 3 d. ř. *v daňovém přiznání poplatník uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů, z*

nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, pokud nevyužije postup podle § 36 odst. 7 nebo 8. Daňové priznání k dani z příjmů je tvrzením daňového subjektu o tom, jakých příjmů, jež jsou předmětem uvedené daně, v předmětném zdaňovacím období dosáhl, což současně zahrnuje implicitně tvrzení o absenci jakýchkoli jiných příjmů, jež by byly předmětem této daně. Podle § 92 odst. 3 d. ř. důkazní břemeno o této skutečnosti, tj. že se jedná o veškeré jeho zdanitelné příjmy (jedná-li se o příjmy ze samostatné činnosti subjektu, který nevede účetnictví), unáší daňový subjekt v první fázi tím, že předloží daňovou evidenci, která absenci jakýchkoli jiných příjmů potvrzuje. Je pak na správci daně, aby v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. prokázal skutečnosti vyvracející mj. úplnost této povinné evidence. Správce daně tudíž nemůže daňovému subjektu pouze obecně sdělit, že jím vykázané příjmy jsou podezřele nízké a že úplnosti jeho daňové evidence nevěří, nýbrž je povinen prokázat konkrétní skutečnosti, jež jsou v rozporu s evidovaným stavem, resp. které o správnosti evidence budí zásadní pochybnosti. Splněním povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. správce daně jinými slovy konkretizuje sporné skutkové otázky, neboť takto jednoznačně seznamuje daňový subjekt s konkrétními zjištěními, jež nasvědčují odlišnému průběhu skutkového děje, než jaký byl daňovým subjektem vykazován. Tím se přitom otvírá daňovému subjektu široký prostor pro navrzení a předložení důkazů, jimiž by byly okolnosti, z nichž správce daně vycházel při zpochybnění účetní evidence, vyvráceny či jimiž by bylo vysvětleno, že i přes původní dojem tyto poznatky nejsou v kolizi s daňovým subjektem tvrzenou negativní skutečností, a tedy nelze mít za to, že by nebylo možné vycházet z obsahu jím vedených povinných evidencí. Vyvrácením či vysvětlením vzniklých pochybností se tak důkazní břemeno znovu vrací na stranu správce daně, který musí buď prezentovat nové (důkazně podložené) skutečnosti zpochybňující tvrzení daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., popř. pozmeněné daňové tvrzení akceptovat.

20. Popsaným způsobem bylo v posuzované věci postupováno. Žalobce uvedl v daňovém priznání své příjmy ze samostatné činnosti, což v daňové kontrole prokazoval daňovou evidencí. Správce daně ale opatřil důkazy (výpis z dalšího žalobcova účtu a seznam dokladů o zboží a materiálu odebraného žalobcem od jeho dodavatelů), vzbuzující o úplnosti žalobcem předložené daňové evidence vážné pochybnosti. Ty správce daně žalobci sdělil, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který byl pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně, k čemuž byl vyzván. Žalobce se proti těmto pochybnostem mohl vymezovat konkrétními tvrzeními a důkazními návrhy, tj. tvrdit a prokazovat, že příjmy na jeho osobním účtu, ani nákupy téměř poloviny zboží a materiálu s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí, o což se také pokusil. Jeho tvrzení a důkazy však byly opět předmětem hodnocení správce daně, který je vyhodnotil jeho nedostatečné a uzavřel, že žalobce tyto pochybnosti nerozptýlil. Závěr správce daně o nesplnění povinností žalobce při dokazování, konkrétně povinnosti rozptýlit odůvodněné pochybnosti správce daně o úplnosti jeho daňové evidence, je tudíž správný.
21. Nemožnost stanovit daň dokazováním právě v důsledku nesplnění povinností žalobce při dokazování byla správcem daně řádně zdůvodněna. Ze souhrnu vad žalobcem předložené daňové evidence (viz odst. 12 výše), je zcela zřejmé, že se nejednalo jen o dílčí pochybení, nýbrž že tato evidence nemohla být v rozporu s § 7b ZDP spolehlivým podkladem o údajích o příjmech, výdajích, majetku ani dluzích žalobce.

Spolehlivost pomůcek

22. Jak soud již výše uvedl, žalovaný se v otázce konstrukce pomůcek se správcem daně neshodl.

23. Správce daně svůj postup při stanovení daně podle pomůcek podrobně popsal v úředním záznamu č. j. 1813561/18/3107-60561-807146 z 31. 8. 2018. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shodně se správcem daně označil za nezpochybněný důkazní prostředek, a tedy pomůcku dle § 98 odst. 3 písm. a) d. ř., žalobcem v daňové evidenci vyčíslené výdaje na pořízení materiálu a zboží (náhradní díly a provozní náplně) částkou 1 190 793 Kč, dále výdaje vyčíslené žalobcem částkou 88 670 Kč v dodatečném daňovém přiznání jako výdaje na materiál a zboží použité při zakázkách omylem v daňové evidenci neuvedených, a dále ostatní režijní výdaje ve výši 294 463 Kč (výdaje spojené s provozem nemovitosti, mzdové výdaje, režijní výdaje na provoz vozidel a výdaje související s příjmy z provizí z pojišťovací činnosti). Celkem tak nezpochybněná výše výdajů žalobce činila 1 573 926 Kč (shodně s výší výdajů uvedených samotným žalobcem v dodatečně podaném daňovém přiznání), z čehož částka 1 279 463 Kč představovala výdaje vynaložené na pořízení zboží a materiálu.
24. Shodně také žalovaný postupoval z počátku při stanovení zdanitelných příjmů žalobce. Vyšel z toho, že sám žalobce tvrdil, že cenu náhradních dílů, které kupoval se slevou, určil dle doporučené ceny dodavatele, a tudíž při výpočtu obchodní příirážky vycházel z podkladů, z nichž tato doporučená cena vyplývala, a akceptoval též správcem daně v úředním záznamu popsaný postup při výpočtu průměrné obchodní příirážky žalobce k zásobám ve výši 68,5 % (vypočítaný na náhodně vybraném vzorku 30 faktur).
25. Dále správce daně uvedl, že k ceně za náhradní díly bylo třeba připočíst i cenu práce, kterou žalobce poskytoval a také fakturoval. Z faktur zjistil, jaký byl podíl cen práce na celkových fakturovaných částkách za jednotlivé zakázky, což zprůměroval do hodnoty 21,87 %. Poté uvedl, že součtem obchodní příirážky za zabudované náhradní díly a procentuálního podílu provedené práce, kterou musel žalobce při opravách vozidel a zabudování náhradních dílů vykonat (tj. hodnot 68,5 % a 21,87 %) dospěl k celkovému navýšení 90 %, a tudíž příjmy žalobce v oboru autoopravárenství vypočetl jako 190 % výdajů žalobce na náhradní díly a materiál, tj. $1\,279\,463 \times 1,9 = 2\,430\,980$ Kč.
26. Žalovaný ale označil tento postup za nelogický, neboť zjištěné procento podílu práce je vypočteno z celkové ceny na faktuře, tj. jako podíl práce k celkové fakturované částce, tj. jak k prodejní ceně materiálu, tak i práce samotné. Takto zjištěný podíl práce tudíž nelze považovat za příirážku, sčítat ji s průměrnou obchodní příirážku za zboží a materiál, tvrdit, že výsledným součtem je celková průměrná obchodní příirážka, a násobit s ní nezpochybněné výdaje. S tímto argumentem se krajský soud ztotožňuje, neboť správce daně vskutku vypočítal celkovou příirážku jako součet dvou hodnot, z nichž dílčí příirážku představovala jen jedna z nich.
27. Proto žalovaný postupoval odlišně, přičemž se svým postupem a výpočtem žalobce v souladu s § 115 odst. 2 d. ř. před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil.
28. Žalovaný, který pracoval se stejným vzorkem 30 faktur, při výpočtu poměru mezi prodejní cenou zásob a prací nejprve od celkové fakturované částky odečetl cenu práce, čímž dostal pouze prodejní cenu zásob, a teprve poté vypočetl podíl práce k zjištěné prodejní ceně zboží a materiálu, tj. nedělil zjištěnou cenou práce celkovou fakturovanou částku, nýbrž jen její část v podobě ceny za zboží a materiál. Zjištěný podíl, vyjádřený v procentech, byl tak logicky vyšší než podíl zjištěný správcem daně. Následně žalovaný, stejně jako správce daně, vyřadil nejnižší a nejvyšší zjištěnou hodnotu, tj. 6,52 a 100 %, u nichž bylo možné předpokládat, že jich žalobce dosahoval spíše výjimečně.

29. Proti této úvaze směřuje žalobní námitka matematické nesprávnosti, jíž se měl žalovaný dopustit na řádku 26 tabulky v bodě 49 Seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení ze dne 11. 9. 2019. Krajský soud ale nepovažuje tuto námitku za důvodnou, neboť hodnota 100 % vyjádřená v tomto řádku tabulky nepředstavuje stoprocentní marži, jak tvrdí žalobce, nýbrž procentní podíl práce vůči zjištěné ceně zásob. Žalobce tak ve své námitce vychází z nesprávných předpokladů a číselné hodnotě v předmětné tabulce připisuje odlišný význam, než jaký ve skutečnosti představovala. Napadené rozhodnutí tak nelze označit z žalobcem vytykaného důvodu za nesprávné, ani nepřezkoumatelné, neboť právě proto, že žalobce stejnou skutečnost namítal již před vydáním napadeného rozhodnutí, žalovaný V odst. 70 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že jednak dle obsahu spisu tvořily případy dodávky samotné práce bez materiálu (odpovídající hodnotě 100 %) jen malou část celkových tržeb (14 450 Kč), a dále, že má-li být výsledkem celková přírážka k pořízenému materiálu, není údaj o poskytnutí práce bez materiálu relevantní.
30. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem ani v tom, že by spolehlivost pomůcek hrubě ovlivnilo nezohlednění opačné situace, tj. případů, kdy byl dodán pouze materiál. Žalobce v bodě V. a) žalobce sice vyložil, že se v praxi marže k materiálu, zboží a službám vypočítává odlišně, avšak zůstal jen u tohoto obecného tvrzení, aniž by blíže vyložil, jak tedy tato praxe vypadá a jak konkrétně měl žalovaný tuto skutečnost promítnout v konstrukci pomůcek. Krajský soud tudíž akceptuje úvahu žalovaného, vyjádřenou v odst. 82 napadeného rozhodnutí, že vyplývá-li z nezpochybněných údajů samotného žalobce, že jeho majoritní činností byla dodávka práce a současně materiálu, pak nezohlednění žalobcem deklarovaných (ale zpochybněných) tržeb za prodej materiálu bez práce ve výši 95 938 Kč (tj. 8,5 % z celkových tržeb zjištěných z faktur ve výši 1 128 462 Kč, což nelze hodnotit jako „častý obchodní případ“, jak tvrdí žalobce v žalobě), nemohlo spolehlivost pomůcek ovlivnit, obzvláště pokud se do výpočtu nepromítly ani případy opačné, tj. poskytnutí práce bez jakéhokoli materiálu (viz výše). Naopak oba okrajově se vyskytující případy (jen zboží, jen práce) lze považovat za zohledněné ukazatelem průměrné obchodní přírážky zjištěné pro uvedené majoritní případy.
31. Průměrný podíl práce k prodejní ceně zboží a materiálu tak činil dle výpočtu žalovaného 29,83 %. Následně žalovaný vypočetl celkové zdanitelné příjmy (celkové reálné tržby) žalobce z autoopravárenské činnosti, tak, že sečetl 168 % nezpochybněných výdajů žalobce na pořízení zboží a materiálu, tj. částku 2 155 895 Kč (1 279 463 Kč + průměrná obchodní přírážka ve výši 68,5 % z této částky) představující prodejní cenu zboží a materiálu, a 29,83 % z této částky, tj. 643 103 Kč, představující cenu práce. Tento součet se rovná částce 2 798 998 Kč.
32. K této částce pak ještě žalovaný přičetl zjištěné příjmy žalobce z provizí za zprostředkovatelskou činnost ve výši 21 606 Kč a příjmy žalobce z pronájmu vozů ve výši 32 720 Kč, a tudíž podle pomůcek stanovil celkové příjmy žalobce za zdaňovací období roku 2013 částkou 2 853 324 Kč (2 798 998 Kč + 21 606 Kč + 32 720 Kč). Rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikání pak žalovanému vyšel 1 280 404 Kč (2 853 324 Kč – 1 573 926 Kč + 6 Kč představujících příjmy žalobce z kapitálového majetku). Při výpočtu daně pak žalovaný ve prospěch žalobce zohlednil také slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč a nezdanitelnou část základu daně v podobě zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění ve výši 8 484 Kč. Základ daně žalobce měl tak dle žalovaného činit 1 271 900 Kč a daň 168 383 Kč, kterou proto žalovaný žalobci doměřil.

33. Nevyužití stavu zásob jako pomůcky nelze žalovanému vytýkat, neboť skutečný stav zásob na konci zdaňovacího období nebyl v daňové kontrole spolehlivě prokázán, naopak jednalo se o jeden z důvodů přechodu správce daně na pomůcky. Žalovaný tak neměl k dispozici spolehlivě zjištěný údaj, který by při výpočtu daně podle pomůcek mohl zohlednit. Stejně tak nemohl žalovaný jako pomůcku využít údaje o prodejkách zboží nakupeného od jeho dodavatelů za pořizovací cenu jeho kamarádům, neboť v řízení nebylo prokázáno, zda a v jakém rozsahu k tomuto skutečně docházelo. Jako pomůcku ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) d. ř. může využít správce daně nezpochybněné důkazní prostředky, za což nelze označit obecná tvrzení kamarádů žalobce, že přes něj nakupovali zboží od jeho dodavatelů (viz výše). Žalovaný by tudíž postupoval v rozporu s uvedeným ustanovením a průměrnou obchodní příirážku hrubě zkreslil, pokud by při jejím výpočtu vyšel z neprokázaného tvrzení, že téměř polovina nákupů žalobce u jeho dodavatelů vyústila v přeprdej tohoto zboží bez jakékoli obchodní příirážky.

Pomůcky jako trest

34. S námitkou, že pomůcky nemohou sloužit jako trest, se žalovaný přiléhavě vypořádal v odst. 86 a násl. napadeného rozhodnutí. V žalobě žalobce tuto námitku vztáhl ke zvýšení doměřené daně žalovaným v odvolacím řízení. K tomu krajský soud toliko stručně uvádí, že důvodem zvýšení doměřené daně (a tím i penále) v odvolacím řízení nebylo projevem snahy žalovaného žalobce potrestat, nýbrž důsledkem skutečnosti, že žalovaný napravil logickou chybu, kterou se správce daně dopustil při výpočtu průměrné obchodní příirážky použité pro výpočet celkových zdanitelných příjmů žalobce. Cílem správy daní je dle § 1 odst. 2 d. ř. jejich správné zjištění a stanovení, přičemž pro odvolací řízení podle d. ř. neplatí zásada nemožnosti změny v neprospěch daňového subjektu. Žalovaný tudíž nemohl od nelogičnosti, již se dopustil správce daně, odhlédnout jen proto, že tato vedla ke stanovení daně v nižší, a tedy pro žalobce výhodnější výši.

Nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení

35. Podle § 143 odst. 3 d. ř. k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 d. ř., podle jehož první věty *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*
36. Řešení této otázky bylo již mnohokrát předmětem rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, který zdůraznil, že pro její rozhodnutí je potřeba pečlivě vyhodnotit veškeré skutečnosti, jež byly v dané době správci daně známy, přičemž hranice mezi správným zvolením institutu výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a daňové kontroly může být velice těsná. Správce daně totiž k využití obou institutů vedou informace charakterově stejného typu, tj. informace (poznatky) zpochybňující správnost předchozího stanovení daně.
37. V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání*

dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“

38. Jakkoli nelze s žalovaným souhlasit v tom, že postup podle § 145 odst. 2 d. ř. by byl namístě pouze tehdy, pokud by bylo možné ze samotného získaného výpisu z bankovního účtu žalobce postavit najisto, že jsou jím dokladovány ztajené zdanitelné příjmy žalobce, nelze současně dospět k závěru, že by údaje získané z tohoto výpisu byly ve smyslu citované judikatury více než pouhou indicií, z níž však ještě nebylo možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr, zda je poslední známá daň vykázána žalobcem nesprávná. Teprve po zahájení daňové kontroly správce daně obdržel daňovou evidenci žalobce a zejména seznam dokladů od jeho dodavatelů, po jejichž prověření a vyhodnocení mohl správce daně v kombinaci se zjištěními o platbách na daný neregistrovaný účet začít důvodně pochybovat o tom, že žalobce všechny své zdanitelné příjmy řádně přiznal. Žalobce ostatně v žalobě v tomto směru netvrdí nic konkrétního, toliko akcentuje, že měl být k podání dodatečného daňového tvrzení vyzván.
39. Krajský soud tudíž uzavírá, že přezkoumávané daňové řízení nebylo zatíženo procesní vadou spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 d. ř., jež by mohla žalobce poškodit ve smyslu jeho zatížení povinností platit penále. Proto krajský soud nevyhověl požadavku žalobce zrušit napadené rozhodnutí v části týkající se předepsání penále.

D) Závěr a náklady řízení

40. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 31. března 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

