



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Martina Chládky a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: J. M., narozený X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Markétou Soukupovou, advokátkou,
sídlem Josefa Ressla 1808/3, 434 01 Most,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2023, č. j. 15402/23/5200-10422-713122,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím právní zástupkyně v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2023, č. j. 15402/23/5200-10422-713122, (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dvěma prvostupňovým rozhodnutím Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), a to jednak proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 26. 7. 2022, č. j. 1763468/22/2510-50521-507165, jímž byla žalobci doměřena podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období roku 2016 ve výši

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1 834 683 Kč a dále stanoven daňový bonus ve výši -51 012 Kč, když současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 377 139 Kč; a jednak proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 26. 7. 2022, č. j. 1763581/22/2510-50521-507165, jímž byla žalobci doměřena podle pomůcek DPFO za zdaňovací období roku 2017 ve výši 1 485 875 Kč a dále stanoven daňový bonus ve výši -56 172 Kč, když současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 308 409 Kč.

2. Žalobce se současně žalobou domáhal, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

3. V žalobě se žalobce vymežil proti napadenému rozhodnutí žalovaného i proti oběma dodatečným platebním výměrům správce daně. Rozhodnutím obou stupňů daňového řízení vytkl nezákonnost, nepřezkoumatelnost pro nedostatek odůvodnění a to, že zjištěný skutkový stav věci vyžaduje zásadní doplnění.
4. Žalobce v první řadě namítl, že správce daně porušil § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), neboť žalobce nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání k DPFO za zdaňovací období 2016 a 2017. Proto daňová kontrola byla dle žalobce zahájena nezákonně. Dle názoru žalobce správce daně disponoval dostatečně určitými informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že daň měla být přiznána a vyměřena v jiné výši. Správce daně byl totiž dle názoru žalobce v důsledku podaných daňových přiznání za roky 2016 a 2017 srozuměn s příjmy a výdaji žalobce za předmětná zdaňovací období. Správce daně měl proto podle žalobce v souladu s § 145 odst. 2 d. ř. po podání řádných daňových přiznání žalobce vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání a stanovit mu za tím účelem náhradní lhůtu. Jelikož tak nepostupoval a namísto toho u žalobce zahájil daňovou kontrolu, jednalo se o nezákonnou daňovou kontrolu, z níž vzešly nezákonné dodatečné platební výměry a žalobou napadené rozhodnutí.
5. Dále žalobce namítl, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 až 3 d. ř. V případě žalobce mělo dle jeho názoru dojít k vyměření daně na základě dokazování, jak je dle žalobce prvořadým cílem správce daně, neboť správci daně poskytoval od počátku maximální součinnost a snažil se doložit a vysvětlit jednotlivé skutečnosti k jím tvrzeným údajům v daňových přiznáních. V rámci toho žalobce předložil správci daně peněžní deníky, jednotlivé smlouvy o nákupu a prodeji vozidel, doklady o nákupu vozidel, o úhradě nájemného a provedení STK a měření emisí. V daném případě měl správce daně dle žalobce rovněž zjištěné poznatky ohledně žalobcem pořizovaných vozidel v Německu, a to u 298 vozidel z celkových 365 vozidel, u nichž byly žalobcem uplatněny daňově uznatelné výdaje za roky 2016 a 2017, což představovalo 82 % žalobcem dovezených vozidel. Správce daně tak dle žalobce mohl mít pochybnosti jen u nepatrné části žalobcem dovezených vozidel a s tím související části vykázaných výdajů. Žalobce připustil, že porušil svoji povinnost při dokazování při naplnění první podmínky pro přechod z dokazování na pomůcky při vyměření daně, ovšem dle žalobce o naplnění druhé podmínky (nemožnost stanovit daň dokazováním) nebylo možné vůbec uvažovat. Dle žalobce mohl správce daně bez větších problémů stanovit daňovou povinnost dokazováním, a to na základě podkladů, které si obstaral. Žalobcem uplatněné výdaje za pořízená vozidla by pak dle jeho názoru správce daně redukoval o výdaje, které sám u jednotlivých případů zjistil. Na podklady zjištěné správcem daně od Magistrátu města Most a německých daňových orgánů je dle žalobce nutno nahlížet jako na standardní

důkazní prostředky a nikoliv pomůcky, přičemž nic správci daně nebránilo, aby žalobci na základě prostých matematických výpočtů stanovil daňový doměrek v rámci dokazování.

6. Žalobce namítl též nekvalitu a neadekvátnost použitých pomůcek pro stanovení daně, která vedla ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek v neúměrné výši za obě zdaňovací období. Uvedené žalobce spatřoval v tom, že správce daně v minulosti za srovnatelných skutkových a právních okolností, když se žalobce věnoval dovozu aut z Německa, postupoval vůči žalobci jinak a doměřil mu daňovou povinnost dle pomůcek za roky 2010 a 2011 při stanovení výše marže ve výši toliko 7,14 %, zatímco marži za roky 2016 a 2017 správce daně stanovil ve výši 33,61 %, tedy téměř 5x vyšší, a to při nezměněných poměrech a ekonomické činnosti žalobce. Určená marže znamenala vyčíslený nesmyslný a nereálný zisk žalobce ve výši 17 455 797 Kč a zakládá dle názoru žalobce nezákonnost napadených rozhodnutí.
7. V návaznosti na žalobcem namítanou nekvalitu a neadekvátnost stanovené výše marže prostřednictvím pomůcek ve zdaňovacích obdobích roků 2016 a 2017 ve výši 33,61 % a marži stanovenou stejným správcem daně ve výši 7,14 % ve zdaňovacích obdobích roků 2010 a 2011 žalobce dále namítl, že rozhodnutí správce daně i žalovaného porušila princip právní jistoty a předvídatelnosti rozhodovací činnosti daňových orgánů. Takto vyměřená dodatečná daňová povinnost pak hrozí žalobci dle jeho názoru úplnou ekonomickou likvidací.
8. Žalobce nakonec též namítl, že skutkový stav věci vyžaduje doplnění ohledně stanovení reálné výše marže na jednotlivé žalobcem zrealizované dovozní případy v daném čase a podnikatelské lokalitě.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný předložil soudu k jeho žádosti daňový spis a ve vyjádření k podané žalobě navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a následně se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce vůči svému napadenému rozhodnutí a rozhodnutím správce daně, které jsou dle názoru žalovaného nedůvodné. Žalovaný zdůraznil, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.
10. Žalovaný předně uvedl, že žalobce v daňovém řízení nenamítal, že správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání v souladu s § 145 odst. 2 d. ř. Napadené rozhodnutí se tak s touto námitkou nevypořádávalo. K této námitce žalovaný následně poukázal na to, že nebyly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 d. ř., neboť správce daně neměl důvodné podezření či předpoklad, že by žalobci měla být určita daň doměřena, když k tomuto by nepostačovala pouze dílčí indicie. Ze spisové dokumentace dle žalovaného vyplývalo, že žalobce podal dne 20. 3. 2017 řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016, ve kterém uvedl příjmy dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve výši 29 272 415 Kč a výdaje související s těmito příjmy ve výši 29 127 438 Kč. Dne 22. 3. 2018 podal žalobce řádné přiznání k DPFO za zdaňovací období 2017, ve kterém uvedl příjmy dle § 7 ZDP ve výši 24 828 264 Kč a výdaje související s těmito příjmy ve výši 24 491 463 Kč. Žalovanému tak nebylo zřejmé, na základě jakých tvrzení v předmětných daňových přiznáních měl správce daně disponovat dostatečně určitými informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že daň měla být přiznána a vyměřena v jiné výši. Správce daně totiž dle žalovaného přezkoumával doklady a důkazní prostředky až v rámci předmětné daňové kontroly zahájené v září 2019. Své pochybnosti o správnosti uvedených skutečností tak správce daně vyjádřil až ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 12. 2019, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. j. 2579542/19/2510-60562-500633. Správce daně tak dle názoru žalovaného zahájil daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu, proto neměl a ani nemohl mít povinnost postupovat podle § 145 odst. 2 d. ř. Žalobce v žalobě dle žalovaného ani konkrétně neuvádí, jakými indiciemi, z nichž bylo možné dovodit důvodný předpoklad doměření daně, správce daně dle jeho přesvědčení disponoval. Námitka tak zůstala pouze v rovině obecného tvrzení.

11. K námitkám žalobce ohledně způsobu vyměření daně podle pomůcek žalovaný předně odkázal na jednotlivé body odůvodnění napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole. Z provedených důkazních prostředků správcem daně, a to zejména získaných v rámci mezinárodní výměny informací s německou daňovou správou a výsledků osob uvedených na smlouvách poskytnutých v rámci mezinárodní výměry informací, správce daně dle žalovaného zjistil, že žalobce nesprávně uplatňoval výdaje související s pořízením vozidel až ve zdaňovacím období, ve kterém dosáhl příjmů z prodeje těchto vozidel, tzn. žalobce uvedl výši výdajů uplatněných nesprávně ve zdaňovacím období 2016, přestože byly vynaloženy již ve zdaňovacím období 2015. Obdobně dle žalovaného zjistil správce daně výši výdajů uplatněných ve zdaňovacím období 2017, přestože byly vynaloženy ve zdaňovacím období 2016. Pouze ve čtyřech případech ze získaných 298 odpovědí na 310 žádostí osobám uvedeným v kupních smlouvách bylo dle žalovaného prokázáno daňové tvrzení žalobce, tedy že byl sám žalobce kupujícím a také tvrzení o pořizovací ceně vozidla. Z uvedených podkladů bylo dle tvrzení žalovaného zjištěno např. že kupujícím byla jiná osoba než žalobce nebo že prodávající dané vozidlo nevlastnil. Jak uvedl žalovaný, ve 190 případech byla zjištěna jiná kupní cena než cena uvedená na smlouvě doložené žalobcem. Ani na základě popsaného dokazování tak dle žalovaného nebyly odstraněny vzniklé pochybnosti správce daně o žalobcem tvrzené výši uplatněných výdajů za nákup vozidel. Ve zdaňovacím období 2016 tak nebylo prokázáno 94 % výdajů žalobce a ve zdaňovacím období 2017 nebylo prokázáno 90 % výdajů žalobce. Žalobce následně dle žalovaného nepředložil ani na základě výzev správce daně žádné nové důkazní prostředky, na základě nichž by prokázal, že jím tvrzené uplatněné výdaje za nákup vozidel byly výdaji v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce tak dle názoru žalovaného neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal svá tvrzení o výši výdajů za pořízená vozidla, a to v takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Z uvedeného důvodu přistoupil správce daně ke stanovení daně náhradním způsobem, a to za použití pomůcek dle § 98 d. ř. Dle žalovaného tak nelze dát za pravdu žalobci, že správce daně mohl mít pochybnosti jen u dílčí nepatrné části vykázaných výdajů. S ohledem na popsanou nízkou míru potvrzení tvrzení žalobce v daňovém řízení a kvalifikované zpochybnění důkazních prostředků žalobce pak dle názoru žalovaného nebylo ani možné na podkladě zajištěných důkazních prostředků postupovat jinak, než stanovit daň souladu s § 98 odst. 2 d. ř., nikoliv dokazováním. Žalovaný dále zdůraznil, že i při stanovení daně podle pomůcek postupoval správce daně tak, aby zohlednil všechny zjištěné okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, i když jím nebyly v daňovém řízení uplatněny.
12. Namítané neadekvátní stanovení marže podle pomůcek pak bylo dle názoru žalovaného odpovídajícím způsobem odůvodněno a vypořádáno již v napadeném rozhodnutí, na nějž žalovaný odkázal. V tomto směru poukázal žalovaný na to, že možnost daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat restriktivně. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, lze tedy učinit dle žalovaného pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. Daňový subjekt je tedy dle žalovaného povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podložit odpovídajícími důkazy. Žalobce tedy byl dle žalovaného povinen prokázat skutečností, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. V daném případě však žalobce dle názoru žalovaného taková zásadní pochybení či excesy netvrdí ani nedokládá. Uplatněné námitky žalobce měly dle názoru žalovaného spíše charakter obecného nesouhlasu s výší doměřené daně. Skutečnost, že správce daně stanovil výši marže za roky 2010 a 2011 ve výši téměř 5x nižší než za roky 2016 a 2017 nadto žalobce v průběhu prvostupňového řízení ani v odvolacím řízení nenamítal, a proto se k ní přímo žalovaný v napadeném rozhodnutí ani nevyjádřil. Nyní žalovaný k vznesené námitce uvedl, že napadené rozhodnutí se týká pouze zdaňovacího období roků 2016 a 2017, tudíž se nemůže vyjadřovat ke správnosti doměření daně v jiném zdaňovacím období (tj. roků 2010 a 2011), neboť vůči rozhodnutí, které se týkalo tohoto zdaňovacího období, žalobce v tomto řízení nebrojil. Proto i soud se může dle žalovaného zabývat pouze tím, zda byly splněny podmínky pro to, aby byla žalobci doměřena DPF0 za zdaňovací období roků 2016 a 2017 podle pomůcek, a zda tato daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Nicméně na základě vlastního zjištění žalovaného je ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roků 2010 a 2011 patrné, že se správce daně tehdy zabýval především příjmovou stránkou daňového základu, zatímco v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích se zaměřil na prověřování výdajové stránky. V důsledku diametrálně odlišných okolností zjištěných správcem daně při daňové kontrole za uvedená zdaňovací období byla konstrukce pomůcek, které správce daně použil, koncipovaná rozdílně, neboť pro správce daně byly výchozí zcela jiné skutečnosti. Uvedené tak dle názoru žalovaného nezpochybňuje pomůcky užité pro doměření daně žalobce za zdaňovací období roků 2016 a 2017.

13. V návaznosti na namítané odlišné stanovení marže správcem daně ve zdaňovacím období roků 2010 a 2011 a zdaňovacím obdobím roků 2016 a 2017 žalobce namítal též porušení principu právní jistoty a předvídatelnosti rozhodovací činnosti správních orgánů s tím, že předmětná rozhodnutí jsou pro žalobce ekonomickou likvidací. Žalovaný k námitce opět uvedl, že okolnosti, za kterých byla žalobci doměřena daň podle pomůcek na základě daňové kontroly za zdaňovací období roků 2010 a 2011 jsou v návaznosti na podmínky pro doměření daně za zdaňovací období roků 2016 a 2017 i zákonnou úpravu rozdílné. Žalovaný rovněž opětovně zdůraznil, že správce daně a následně i žalovaný při stanovení daně podle pomůcek postupovali v souladu se zákonem. K namítané potenciální ekonomické likvidaci žalobce pak žalovaný uvedl, že správce daně je při vyměření daně povinen postupovat v souladu se zákonem. Dle žalovaného nelze konstatovat, že by správce daně při volbě pomůcek pro stanovení daně vybočil z mezí správního uvážení nebo je zneužil. Správce daně přihlížel dle žalovaného taktéž k položkám výše daně snižujícím. Dle žalovaného tak daňový základ i výše daně byly podle pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě.
14. K námitce nutnosti doplnění dokazování ohledně stanovení reálné výše marže na jednotlivé žalobcem zrealizované dovozní případy v daném čase a lokalitě žalovaný uvedl, že správce daně a následně i žalovaný při stanovení daně vzali v úvahu vše, co v řízení vyšlo najevo a přihlíželi ke všem okolnostem, které byly v řízení zjištěny. Žalobce na výzvu správce daně dle žalovaného nepředložil žádné nové důkazní prostředky, které by jeho daňová tvrzení prokázaly. Žalobce tak podle žalovaného neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal svá tvrzení o výši výdajů za pořízení vozidel, které uplatnil v předmětných zdaňovacích obdobích v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. K tomu žalovaný zdůraznil, že volba pomůcek náleží správci daně a žalobce se nemůže domáhat stanovení daně podle jiných (dle jeho přesvědčení vhodnějších) pomůcek. Požadavek na doplnění řízení tedy není dle žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

opodstatněný, když daň byla již dle existujících a ve spise obsažených pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

Replika žalobce

15. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného soudu podáním doručeným soudem dne 16. 10. 2023 sdělil, že dále setrvává na původním žalobním návrhu.
16. Žalobce dovodil, že žalovaný si není jist zákonností napadeného rozhodnutí ani jemu předcházejících rozhodnutí správce daně. Dle názoru žalobce uvedené plyne ze skutečnosti, že ačkoliv daňové doměrky žalobce na DPFO a na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vyšly ze stejného skutkového základu, tak v případě DPFO byl daňový doměrek vyměřen podle pomůcek a u odvislé DPH byl daňový doměrek vyměřen na základě dokazování, a tedy nikoliv podle pomůcek. Dle žalobce to dokládá, že v řešené věci nebyly splněny podmínky pro doměření DPFO za roky 2016 a 2017 podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 až 3 d. ř., a mělo proto dojít i v případě DPFO k doměření daně na základě dokazování, jak je preferováno zákonodárcem, a to po výzvě k podání dodatečných daňových přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 d. ř., jejíž absenci žalobce namítal již dříve.
17. Žalobce dále zpochybnil jako nepravdivé tvrzení žalovaného, že správce daně před zahájením kontroly neměl žádné indicie o případném doměrku. U žalobce probíhala dle jeho tvrzení daňová kontrola DPFO za roky 2010 až 2013, tj. kontrola za 4 roky, která byla ukončena doměření daně na základě pomůcek za rok 2011; v případě roků 2010, 2012 a 2013 se daň přiznaná žalobcem neodlišovala od zjištění správce daně. Už na základě těchto řízení z minulosti měl správce daně dle žalobce předpokládat, že bude daň doměřena. Správce daně dle žalobce nikdy neprovádí daňové kontroly, u kterých by si nebyl jistý, že nebude nějaká daň doměřena. Žalobci je známo, že správce daně provádí daňové kontroly u mnoha subjektů zabývajících se stejnou činností jako žalobce, tj. dovozem vozidel a jejich prodejem v České republice do autobazarů. Na základě neformálního sdělení úředních osob jsou tyto kontroly dle tvrzení žalobce na příkaz „shora“ prováděny u cca 12 daňových subjektů. Žalobce uvedl, že zná tři konkrétní konkurenty z Mostu, u kterých je kontrola prováděna se stejným předmětem a stejnou argumentací v rámci celého řízení. Podle žalobce je tedy nepochybné, že jde o „daňový kombajn“ a předem nařízené daňové kontroly u shodných subjektů v místě a čase s cílem doměřit daňové povinnosti za každou cenu.
18. Žalobce dále namítl, že nelze při doměření kombinovat v jednom řízení stanovení daně dokazováním a zároveň použitím pomůcek. Z uvedeného důvodu se řízení dle žalobce stalo zcela zmatečným, když správce daně tvrdil, že má důkazní listiny, ke kterým se má žalobce vyjádřit, a přitom je pak za důkazy neosvědčil, ale „překlasifikoval“ je na pomůcky beze zbytku účelově, aby on sám nemusel prokazovat jejich věrohodnost, neboť na něj dle žalobce přešlo důkazní břemeno. Správce daně dle žalobce též řádně neuzavřel dokazování konstatováním, že nelze daň stanovit tímto způsobem. Žalobce poukázal na to, že v procesu dokazování je dle jeho názoru nesmyslné, aby se žalobce vyjadřoval k obsahu jednotlivých listin získaných z mezinárodní výměny informací jako k pomůcce. V návaznosti na uvedené pak žalobce namítl, že se nezakládá na pravdě tvrzení žalovaného, že žalobce v daňovém řízení nenavrhoval důkazní prostředky. Dle žalobce všechny navržené důkazní prostředky, především korespondenční výslech svědků, byly žalovanou stranou nepřipustně zamítány. Nadto je dle žalobce zcela nelogické navrhopvat důkazní prostředky proti pomůckám.
19. K tomu, že správcem daně užívané pomůcky jsou nekvalitní, neadekvátní a vedly k nespolehlivě stanovené dani spočívající v neúměrně vysoké daňové povinnosti za obě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zdaňovací období, odkázal žalobce na právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28.

20. Žalobce dále zopakoval svou námitku spočívající v tom, že v minulosti správce daně za srovnatelných skutkových a právních okolností případu v souvislosti s jeho podnikatelskou činností doměřil žalobci daňovou povinnost dle pomůcek za roky 2010 a 2011 ve výši 5x nižší, a poukázal na likvidační charakter doměřené daně pro žalobce jako drobného živnostníka. Pokud žalovaný uvádí, že se správce daně při daňové kontrole za roky 2010 a 2011 zabýval především příjmovou stránkou daňového základu, jedná se dle žalobce o zcela irrelevantní a nesmyslné tvrzení. Jestliže správce daně stanovuje dle žalobce kontrolou základ daně, tak ten dle názoru žalobce vyjadřuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, když neexistuje základ DPFO a takový pojem daňové zákony neznají.
21. Dle žalobce pak rovněž není pravdou, že správce daně přihlédl ke všem výhodám pro žalobce. Žalobce to dovodil ze skutečnosti, že pokud byly správcem daně osvědčené a nesporné tři nákupy v roce 2016 a v roce 2017, pak správce daně přehlédl dle žalobce nejpodstatnější skutečnost, kterou bylo to, že výše marže u těchto případů pro 2016 činila 2,88 % a pro rok 2017 výši 4,75 %, tedy byla téměř 10x menší, než jakou stanovil správce daně. K uvedenému pak žalobce uvedl údaje ze smluv o nákupu a prodeji tří vozů v roce 2016, viz smlouvy č. 130/16, 779/16 a 794/16, a ze smluv o nákupu a prodeji dvou vozů v roce 2017, viz smlouvy č. 548/17 a 549/17. K uvedenému dále žalobce sdělil, že správce daně u získaných kopií technických průkazů z Německa neuvedl, že na mnohých z nich není skutečný poslední majitel vozu uveden. Žalobce též zpochybnil, že by se žalovaný řídil jím citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, když daň stanovená pomůckami nemůže být nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká. Soud by proto dle žalobce neměl přehlédnout, že *„ve vyjádření k žalobě ze strany žalovaného úvahy pro porovnání skutkového stavu se žalobcem zcela absentují, neboť by se tím jen více odkryl nestandardní postup žalované strany vůči žalobci“*. Žalobce dle svého tvrzení jasně doložil, že výše marže je zcela nepřiměřená, a to poukázáním na výši marže u pěti osvědčených prodejů a zpochybněním obsahu listin, které správce daně použil jako pomůcky pro výpočet marže místo toho, aby jejich obsah v rámci dokazování prokázal. Správce daně žalobci dle jeho názoru neumožnil podložit svá tvrzení odpovídajícími důkazy, neboť navržené důkazní prostředky provedením dalšího šetření nepřipustně nepřipustil.

Duplika žalovaného

22. Na repliku žalobce reagoval žalovaný podáním dupliky ze dne 31. 10. 2023, ve které po vymezení řízení a shrnutí repliky žalobce uvedl, že se neztotožňuje s názory žalobce vyjádřenými v jeho replice ani v žalobě.
23. K námitce žalobce týkající se rozdílného doměření DPFO podle pomůcek a DPH na základě dokazování žalovaný uvedl, že předmětnou námitku žalobce neuplatnil v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Uvedená námitka je tak dle žalovaného nepřipustná. K uvedené námitce nicméně žalovaný dále uvedl, že na základě stejného důkazního materiálu nemusí dojít vždy ke stejnému způsobu stanovení daně, v čemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, publ. pod č. 2277/11 Sb. NSS.
24. K námitce žalobce, kterou byl namítán výrazný rozdíl v maržích u nezpochybněných podkladů a u vypočtené průměrné marže, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, kde uvedl, že předmětný rozdíl v maržích může být způsoben konkrétními podmínkami transakcí. Nízká marže může dle žalovaného svědčit o skutečnosti, že žalobce byl osloven se Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žádostí o dovoz konkrétního vozidla za inzerovanou cenu, a do marže tak byly promítnuty toliko náklady na dovoz vozidla do ČR. V případě vyšších marží byla dle žalovaného vozidla vyhledávána a nakupována na základě obecné poptávky po typech automobilů, a výše marže tak byla ovlivněna ochotou vykupujícího sjednat cenu ve výši odpovídající obecné poptávce. Žalovaný zopakoval, že správce daně postupoval v souladu s d. ř. a při konstrukci pomůcky postupoval logicky, přičemž volil takové pomůcky, které měl k dispozici, a tyto vedly k dostatečně spolehlivému stanovení daně za kontrolovaná zdaňovací období. Uvedená námitka žalobce proto není dle žalovaného důvodná.

25. K námitce žalobce týkající se rozdílného stanovení základu daně za zdaňovací období roků 2010 a 2011 žalovaný uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole DPFO za uvedená zdaňovací období vyplývá, že správce daně tehdy ověřoval příjmy žalobce u prodejce automobilů společnosti Autocentrum ESA a.s. Co se týká výdajů, z předmětné zprávy není dle žalovaného zřejmé, že by správce daně tehdy zjišťoval, kde a za jakou cenu žalobce vozidla pořídil. V nyní posuzované věci naopak správce daně dle žalovaného podrobněji prověřoval skutkový stav všemi zákonnými prostředky a základ daně i DPFO byly stanoveny dostatečně spolehlivě.

Ústní jednání soudu

26. Při jednání soudu dne 1. 11. 2023 právní zástupkyně žalobce uvedla, že na podané žalobě trvá, a v podrobnostech odkázala na argumentaci obsaženou v žalobě a replice.
27. Pověřený pracovník žalovaného, který se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů účastnil soudního jednání prostřednictvím videokonference, odkázal na vyjádření k podané žalobě a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že na závěrech v nich obsažených trvá. Dále žalovaný stručně shrnul svou dupliku k replice žalobce.
28. K výzvě soudu právní zástupkyně žalobce upřesnila, že větou „*Soud by proto neměl přehlédnout, že ve vyjádření k žalobě ze strany žalovaného úvahy pro porovnání skutkového stavu se žalobcem zcela absentují, neboť by se tím jen více odkryl nestandardní postup žalované strany vůči žalobci.*“ z repliky žalobce bylo myšleno právě to, že žalovaný a správce daně nezohlednili marži určenou z nezpochybněných kupních smluv uvedených žalobcem v replice.
29. K duplice žalovaného právní zástupkyně žalobce uvedla, že upozornění žalovaného na neuplatnění námitky rozdílného přístupu správce daně při doměřování DPFO a DPH v zákonné lhůtě je liché, neboť i z žaloby podané ve věci DPH plyne, že rozhodnutí žalovaného ve věci DPH bylo žalobci doručeno až 17. 7. 2023, až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby v této věci. Žalobce tedy nemohl tuto námitku uplatnit dříve.
30. Soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. z vlastní iniciativy provedl dokazování předloženou zprávou o daňové kontrole č. j. 1946185/14/2510-05401-507852 a dále na návrh žalobce úředním záznamem ze dne 13. 10. 2014, č. j. 2067354/14/2510-05401-507163.

Posouzení věci soudem

31. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly soudem zjištěny.

32. Soud předně konstatuje, že námitky nově vznesené žalobcem v replice doručené soudu dne 16. 10. 2023 byly učiněny po shora vymezené dvouměsíční lhůtě po oznámení napadeného rozhodnutí doručením písemného vyhotovení (dne 15. 5. 2023) ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Námitky spočívající v doměření DPFO podle pomůcek a DPH na základě dokazování a dále že žalovaný řádně neuzavřel dokazování, když všechny navržené důkazní prostředky žalobce byly „nepřípustně nepřipouštěny“, soud vyhodnotil jako opožděné a jako k takovým k nim proto nepřihlížel. Ve vztahu k námitce rozdílného postupu správce daně při doměření DPFO a DPH soud nad rámec uvedeného v reakci na vyjádření právní zástupkyně žalobce při jednání soudu považuje za vhodné upozornit na to, že postup správce daně byl žalobci znám již z prvostupňového rozhodnutí správce daně o doměření DPH za kontrolované zdaňovací období, jak je soudu známo z rozhodovací činnosti, když z řízení vedeného zdejším soudem pod sp. zn. 141 Af 15/2023 je tomuto známo, že dotčené dodatečné platební výměry na DPH byly vydány dne 18. 10. 2022. Nic tedy žalobci nebránilo námitku uplatnit již v žalobě či v zákonem vymezené lhůtě pro její podání.
33. Soud se dále zabýval žalobcem obecně vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Tuto námitku uvedl žalobce pouze obecně (v čl. II. žaloby) bez uvedení, v čem konkrétně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí shledal. Bylo tedy na soudu, aby se v prvé řadě zabýval touto obecnou námitkou, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí může být způsobilým následného soudního přezkumu. Soud přitom dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti netrpí.
34. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutné považovat takové rozhodnutí, které nemá žádné odůvodnění nebo z něhož nevyplývá, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakými úvahami se při právním posouzení věci řídil a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 55/2015-29). Soud v této souvislosti poukázal též na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100).
35. Soud prostudoval žalobou napadené rozhodnutí a shledal, že žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení a odvolací důvody žalobce, následně formuloval právní rámec, ze kterého v daném případě žalovaný vycházel včetně výkladu vybraných ustanovení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

relevantních právních předpisů a odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí též odpovídajícím způsobem vypořádal námítky žalobce uplatněné v odvolání. Ve vztahu k dodatečné daňové povinnosti pak žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul úvahy správce daně odůvodňující splnění podmínek pro doměření daňové povinnosti podle pomůcek ve smyslu § 98 d. ř. a podrobně rozvedl, z jakého důvodu měl za to, že v projednávané věci byly splněny podmínky pro doměření daňové povinnosti podle pomůcek. V napadeném rozhodnutí žalovaný dále shrnul, z čeho správce daně při vyměření daně postupem podle § 98 d. ř. vycházel a s jakými závěry, opět s odkazem na rozhodnutí správce daně.

36. Vzhledem ke shora uvedenému rozboru napadeného rozhodnutí soud zhodnotil napadené rozhodnutí jako zcela přezkoumatelné, neboť je z něj zcela seznatelné, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakými úvahami se při právním posouzení věci řídil a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností.
37. K námitce žalobce, že správce daně porušil svým postupem § 145 odst. 2 d. ř., neboť žalobce nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání k DPFO za předmětná zdaňovací období, čímž zapříčinil nezákonnost daňové kontroly, z níž vzešly nezákonné dodatečné platební výměry a žalobou napadené rozhodnutí, soud nejprve přezkoumal postup správce daně v daňovém řízení a provádění daňové kontroly.
38. Z předloženého daňového spisu soud zjistil, že žalobce podal dne 20. 3. 2017 řádné přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2016, ve kterém uvedl příjmy dle § 7 ZDP ve výši 29 272 415 Kč a výdaje související s těmito příjmy ve výši 29 127 438 Kč. Dále dne 22. 3. 2018 podal žalobce řádné přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2017, ve kterém uvedl příjmy dle § 7 ZDP ve výši 24 828 264 Kč a výdaje související s těmito příjmy ve výši 24 491 463 Kč. Dne 9. 9. 2019 správce daně doručil žalobci sdělení ve věci zahájení daňové kontroly, a to v plném rozsahu DPFO za zdaňovací období roku 2016 a 2017 a DPH za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec roku 2016 a leden až prosinec roku 2017. V souvislosti se zahájenou daňovou kontrolou byl žalobce požádán, aby se dostavil dne 20. 9. 2019 ke správci daně a předložil peněžní deníky, faktury vystavené, faktury přijaté, dobropisy, pokladní doklady (příjmové a výdajové), bankovní výpisy, evidence hmotného majetku a odpisového plánu, inventarizace stavu zásob, evidence pro účely DPH, evidence pro uplatnění zvláštního režimu, knihy (evidence) závazků a pohledávek a jiné podklady, z nichž lze zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti jak u DPFO, tak u DPH za shora uvedená období. O vlastním zahájení daňové kontroly byl pak sepsán protokol ze dne 20. 9. 2019, kdy žalobce předložil šest šanonů s účetními doklady včetně výdajových pokladních dokladů a kupních smluv k jednotlivým automobilům pořízeným žalobcem za sledovaná zdaňovací období a peněžního deníku za zdaňovací období 2017, když peněžní deník za rok 2016 byl dodán dodatečně elektronicky. Jak je zřejmé z výzvy ze dne 20. 12. 2019, č. j. 2579542/19/2510-60562-500633, správce daně až po vyhodnocení předložených dokladů a kupních smluv vyzval žalobce k doložení údajů o vozidlech nakupovaných žalobcem a o osobách prodejců, a to pro jejich identifikaci, když správci daně vznikly pochybnosti o předmětu plnění a s tím i o tom, zda uplatněné výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále, zda tyto výdaje byly oprávněně uplatněny v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce. Bylo tomu tak pro nečitelnost údajů na předložených kupních smlouvách. Žalobce byl zároveň upozorněn, že část uplatněných výdajů za zdaňovací období roku 2016 byla dle peněžního deníku vynaložena už v roce 2015, resp. část uplatněných výdajů za zdaňovací období roku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2017 byla dle peněžního deníku vynaložena už v roce 2016, uvedené skutečnosti byly ve výzvě vyčísleny.

39. Dle § 145 odst. 2 d. ř., *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
40. Aplikací § 145 odst. 2 d. ř., tedy povinností správce daně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 566/2017 Sb. NSS. Podle tohoto usnesení rozšířeného senátu má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Dodal rovněž, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 d. ř. se přirozeně neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.
41. Z předloženého daňového spisu, jak byl citován shora, soud nezjistil žádné konkrétní indicie, které by měl správce daně pro zahájení daňové kontroly po podání daňových přiznání za zdaňovací období roků 2016 a 2017, když konkrétní pochybnosti vyvstaly až po předložení účetní dokumentace, jak plyne z výzvy správce daně ze dne 20. 12. 2019. Soud tak musel uzavřít, že daňová kontrola byla dle správního spisu zahájena bez konkrétních důvodů, tedy že se správce daně nedozvěděl o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by žalobci měla být daň doměřena, před zahájením daňové kontroly. Ostatně ani žalobce nekonkretizoval ve své žalobě důkazně podložená tvrzení, z nichž by takové poznatky správce daně existující před zahájením daňové kontroly plynuly. Za taková tvrzení soud nepovažoval odkaz žalobce na výsledky předchozích daňových kontrol provedených u žalobce za jiná zdaňovací období, neboť dotčené daňové řízení je nutno dle názoru soudu posuzovat samostatně, pokud z něj samého neplyne souvislost s předchozími zdaňovacími obdobími, která byla předmětem předchozích kontrol. Taková souvislost v řešené věci nebyla shledána. S ohledem na uvedené soud v daňovém řízení neshledal podmínky pro postup správce daně ve smyslu § 145 odst. 2 d. ř. a námitku žalobce spočívající v nezákonnosti daňové kontroly pro absenci výzvy dle citovaného ustanovení d. ř. shledal nedůvodnou. Pro úplnost soud zdůrazňuje, že tuto námitku žalobce vznesl až v žalobě proti napadenému rozhodnutí, a nemůže tak jít k tíži žalovaného, že se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí nevypořádával.
42. Žalobce dále namítal, že v řešené věci nebyly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 až 3 d. ř. V případě žalobce mělo dle jeho názoru dojít k vyměření daně na základě dokazování. K této námitce soud nejprve uvádí, že napadeným rozhodnutím žalovaný se správcem daně stanovili žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 věť první d. ř., jež stanoví, že „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*“ Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že prioritu má stanovení daně na základě dokazování, a teprve není-li možné daň tímto způsobem stanovit, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a to z důvodu nesplnění povinnosti daňovým subjektem, může správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek. Základním předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek je tedy porušení nejméně jedné zákonem stanovené povinnosti ze strany daňového subjektu, které znemožní stanovení daně dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

43. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 d. ř., a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] platí, že *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit *„žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).
44. Na tomto místě považuje soud za vhodné připomenout, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 d. ř. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat 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 (srov. § 92 odst. 3 a 4 d. ř.), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující svá tvrzení [srov. § 86 odst. 3 písm. c) d. ř.]. Daňový subjekt, zde žalobce, tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

45. Unese-li tedy správce daně své důkazní břemeno stran důvodných pochybností, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. Pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. Pod č. 666/2005 Sb. NSS. Povinností ani cílem správce daně tedy není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
46. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoli, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést.
47. V projednávané věci správce daně dne 20. 9. 2019 zahájil protokolovaným jednáním daňovou kontrolu DPFO za zdaňovací období roků 2016 a 2017 a DPH za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec roku 2016 a leden až prosinec roku 2017 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení DPFO a DPH. V rámci daňové kontroly byly dne 20. 9. 2019 žalobcem doloženy následující důkazní prostředky: šest šanonů s účetními doklady včetně výdajových pokladních dokladů a kupních smluv k jednotlivým automobilům pořízeným žalobcem za sledovaná zdaňovací období a peněžního deníku za zdaňovací období 2017, když peněžní deník za rok 2016 byl dodán dodatečně.
48. Správce daně předložené důkazní prostředky vyhodnotil a zjistil, že žalobce nerespektoval věcné a časové souvislosti při uplatnění výdajů dle § 24 ZDP, a dále v případě několika smluv o nákupu vozidel zjistil, že tyto obsahují nečitelné údaje o prodávajícím, popřípadě o vozidle a vyzval proto žalobce k doložení uvedených údajů (viz výzva ze dne 20. 12. 2019, č. j. 2579542/19/2510-60562-500633). K výzvě ohledně věcné souvislosti a časové souslednosti žalobce připustil, že údaje uplatňoval částečně nesprávně ve zdaňovacím období 2016 i 2017. Dále žalobce předložil doklady o nákupu vozidel, úhradě nájemného, úhradě za provedení STK a měření emisí, které byly vynaloženy ve zdaňovacím období 2017 a nebyly v řádném přiznání uplatněny, a dále se vyjádřil k nečitelnosti některých údajů. Správce daně následně ověřil výši příjmů výzvami společnostem AAA Auto a.s. a Auto ESA a.s., na základě kterých obdržel mj. kopie kupních smluv a doklady o úhradách vozidel prodaných žalobcem. Dále si správce daně vyžádal od Magistrátu města Mostu, odboru dopravy, výpis z evidence vozidel, kterých byl žalobce vlastníkem či provozovatelem ve zdaňovacím

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

období roků 2016 a 2017, včetně kopií původních technických průkazů Evropské unie. Z daňové evidence vyplynulo, jak je zřejmé i z daňového spisu, že žalobce uplatnil ve zdaňovacím období 2016 výdaje za pořízení 194 vozidel a ve zdaňovacím období 2017 výdaje za pořízení 171 vozidel. Správce daně následně zaslal více než 310 žádostí o mezinárodní výměnu informací německé daňové správě. Bylo ověřováno, zda kupujícím byl žalobce, dále sjednaná kupní cena, datum odhlášení z evidence vozidel, jméno posledního hlášeného majitele a také byly požadovány kopie smluv o prodeji předmětných vozidel (viz jednotlivé žádosti, roztržidlené v daňovém spise pro jednotlivá vozidla s kopiemi listin předloženými k jednotlivým vozidlům žalobcem). V ostatních případech, kdy údaje na smlouvách doložených daňovým subjektem byly nečitelné a nebyly žalobcem doloženy ani dodatečně na výzvu správce daně, popř. předmětné údaje nebylo možné zjistit ani z evidence poskytnuté Magistrátem města Mostu, správce daně žádosti o mezinárodní výměnu informací neposílal. Správce daně následně obdržel postupně 298 odpovědí od německé daňové správy. Pro úplnost soud doplňuje, že dožádáním získané informace neměly povahu výsledku svědků ve smyslu § 96 d. ř., a proto při získávání těchto informací nebylo namístešetřit práva žalobce ve smyslu § 96 odst. 5 d. ř. na to být dožádaným úkonům přítomen a pokládat vytěžovaným osobám otázky. Nejprve ve čtyřech a posléze v šesti případech bylo z dožádaných informací prokázáno tvrzení žalobce o kupujícím a pořizovací ceně (smlouvy č. 366/16, 794/16, 779/16, 16/17, 548/17 a 549/17), když pro úplnost soud uvádí, že v žalobcem označené smlouvě č. 130/16 byla sice rovněž v odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací označena shodná výše kupní ceny (bez ověření osoby kupující), avšak s poznámkou dožádaného orgánu, že nebylo provedeno šetření a údaj (C 16 a 17) byl vyplněn dle přeposlaného dokladu, neboť to systém vyžadoval. V dalších případech se zjištěné informace neshodovaly s tvrzeními žalobce, např. bylo zjištěno, že kupujícím z ČR od německého prodejce byl M. B., M. Š., P. P., S. L. a L. či V. K. Dále byla ve 190 případech zjištěna jiná cena za nákup vozidla od německého prodejce, než tvrdil daňový subjekt. Tyto závěry správce daně, převzaté napadeným rozhodnutím žalovaného, pak byly ověřeny jako validní i soudem z předloženého daňového spisu. Příslušné kupní smlouvy byly dožádanými orgány předloženy pouze v některých případech. Při protokolovaném ústním jednání (viz protokol ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1627856/20/2510-60562-500633) žalobce nedokázal správci daně vysvětlit nesrovnalosti v předložených a zajištěných dokumentech, a to ani v požadované lhůtě do dne 31. 8. 2020 (viz odpověď žalobce na výzvu ze dne 31. 8. 2020). K osobám uvedeným jako kupující v kupních smlouvách zajištěných v rámci mezinárodní výměny informací žalobce sdělil, že je nezná. Shora popsané osoby s výjimkou jedné, figurující pouze v jednom případě, správce daně vyslechl, když tyto osoby jako svědci shodně potvrdily, že vozidla žalobci neprodávaly, přičemž dva ze svědků připustili, že vozidla z Německa pro žalobce dovezli (svědci K. a B.). Svědci při jimi potvrzených nákupech vozidel za tyto platili výhradně v hotovosti a neuvedli podrobnosti k jednotlivým vozidlům. V této fázi daňového řízení pak správce daně dospěl opětovně k závěru, že není prokázáno, že v daňových přiznáních uvedené výdaje byly vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP v deklarované výši a dále, že základ daně byl vykazován ve správné výši v souladu s § 5 odst. 1 ZDP. S těmito závěry se následně obrátil na žalobce výzvou ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1316440/21/251060562-602062, k prokázání uvedených skutečností tvrzených v daňových přiznáních a poučil ho o následcích jejich nedoložení. Součástí a přílohou výzvy byla tabulka vozidel, jichž se doložení výdajů a identifikace údajů týkala. Žalobce na výzvu nedoložil žádné důkazní prostředky.

49. Správce daně uzavřel ve sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 20. 12. 2021, č. j. 2430674/21/2510-60562-602062, že žalobce neprokázal výdaje uvedené v daňovém Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2016 ani roku 2017 včetně jejich výše ani správnost vykazovaného základu daně. Zároveň žalobce seznámil s výpočtem daně za obě zdaňovací období podle pomůcek ve smyslu § 98 d. ř. Následně správce daně akceptoval námitku žalobce týkající se výpočtu průměrné marže a seznámil jej se změněným výsledkem kontrolního zjištění, č. j. 398420/22/2510-60562-602062. Dne 22. 6. 2022 vydal správce daně poslední výsledek kontrolního zjištění, ve kterém setrval na svých závěrech, toliko při výpočtu marže zohlednil zjištění z nově doručených odpovědí v rámci mezinárodní výměny informací. Následně byla správcem daně dne 20. 7. 2022 vydána zpráva o daňové kontrole č. j. 1682736/22/2510-60562-602062, přejímající závěry posledního sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění, a žalobci bylo oznámeno ukončení daňové kontroly. Dne 26. 7. 2022 byly vydány dodatečné platební výměry k DPFO za zdaňovací období roků 2016 a 2017, následně potvrzené napadeným rozhodnutím žalovaného.

50. Vlastní odůvodnění správce daně k přechodu na stanovení daně prostřednictvím pomůcek ve smyslu § 98 d. ř. pak vycházelo ze shora popsaného nedoložení výdajů žalobce, které lze ve stručnosti popsat tak, že po vyhodnocení předložených evidencí a dokladů žalobce z nich nebylo možné doložit daňová tvrzení uváděná žalobcem v daňových přiznáních, a to v takovém rozsahu, že výsledky dokazování neumožňovaly spolehlivě stanovit daň dokazováním (§ 98 odst. 1 d. ř.), a to v důsledku neunesení důkazního břemene žalobcem.
51. Žalobce tak nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat svá daňová tvrzení uvedená v daňovém přiznání k DPFO za kontrolovaná zdaňovací období roků 2016 a 2017 (srov. § 92 odst. 3 d. ř.). Nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce spatřuje soud ve shodě s žalovaným v tom, že žalobce, ačkoli jej s ohledem na řádně sdělené a prokázané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno, neprokázal, že v daňových přiznáních uvedené výdaje byly vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP v deklarované výši, a dále, že základ daně byl vykazován ve správné výši v souladu s § 5 odst. 1 ZDP.
52. Neunesení důkazního břemene žalobcem se týkalo především jeho tvrzení ohledně výdajů na nákup vozidel v Německu za účelem jejich dalšího prodeje dvěma českým autobazarům. Lze na tomto místě zrekapitulovat, že za zdaňovací období roků 2016 a 2017 měl žalobce dle svých tvrzení nakoupit celkem 365 vozidel a náklady na jejich pořízení tvořily převážnou část výdajů žalobce za tato zdaňovací období, přičemž dle zajištěných dokladů o jejich dalším prodeji autobazarům bylo lze mít za prokázané, že zisk z jejich prodeje tvořil též převážný zisk žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Zároveň lze mít dle zjištěných skutečností za prokázané, že provedeným šetřením byly ověřovány výdaje ve 310 případech nákupů vozidel, z nichž se správci daně v rámci mezinárodní výměny informací podařilo získat informace pouze o 298 nákupech vozidel, z nichž pouze ve čtyřech případech souhlasila tvrzení žalobce, tedy že byl sám žalobce kupujícím vozidel a jeho tvrzení o jejich kupní ceně.
53. Správce daně a po něm též žalovaný v napadeném rozhodnutí označili popsané výdaje za nákup vozidel za *esenciální*, tedy nezbytné výdaje, které je nutno zohlednit pro jejich zjevnou souvislost s dosaženým ziskem žalobce, při neprokázání těchto výdajů jako výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Otázkou takových výdajů daňového subjektu se zabýval i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, ve kterém formuloval své přesvědčení, že: *„Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.“* Soud se proto ztotožnil se závěry žalovaného ve smyslu citovaného rozhodnutí Nejvyššího Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správního soudu, že nebylo možné odhlédnout od zjevných „esenciálních“ výdajů žalobce za zdaňovací období roků 2016 a 2017. Při neprokázání jejich skutečné výše, tedy kupní ceny vynaložené na nákupy jednotlivých vozidel, ovšem bylo nutné výši těchto výdajů stanovit postupem dle § 98 d. ř.

54. Soud připomíná, že to byl žalobce, který nesplnil svou povinnost dle § 92 odst. 3 d. ř. prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. V důsledku toho, s ohledem na rozsah a podstatu neprokázaných tvrzení, nemohla být daň stanovena dokazováním. Správce daně měl tak v posuzované věci přetrvávající pochybnosti o daňových tvrzeních žalobce, které se mu nepodařilo rozptýlit ani prostřednictvím opakované výzvy správce daně.
55. Soud s ohledem na shora uvedené uzavřel, že má ve shodě s daňovými orgány za to, že intenzita pochybností ohledně nesrovnalostí v daňové evidenci a jejího obsahu byla taková, že celková nevěrohodnost evidence zatemnila obraz o hospodaření žalobce.
56. Další podmínkou pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek je možnost jejího stanovení podle pomůcek dostatečně spolehlivě, jak plyne z § 98 odst. 4 d. ř. Splnění této podmínky soud přezkoumal v rámci vypořádání námítky žalobce k nekvalitě a neadekvátnosti použitých pomůcek pro stanovení daně, což podle žalobce mělo vést ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek v neúměrné výši za obě kontrolovaná zdaňovací období.
57. Soud předně podotýká, že lze přisvědčit žalovanému v tom, že žalobce jako daňový subjekt není oprávněn účastnit se procesu výběru pomůcek a nemá právo navrhopvat konkrétní pomůcky; jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ovšem současně vyplývá, že *„daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah ...“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). *„K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (neumožnil mu seznámit se s pomůckami ...)“* (viz bod 37 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). *„Daňový subjekt musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ...“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). *„Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti ...“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43).
58. Judikatura Nejvyššího správního soudu se tedy ustálila na tezi, že daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek pouze tehdy, pokud správce daně při volbě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pomůcek hrubě vybočí z mezí správního uvážení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, body 38 a 40, dále i například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). S citovanými názory Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a v souladu s nimi v námitkami žalobce vymezeném rozsahu přezkoumal správcem daně a žalovaným aplikovaný postup při stanovení daně prostřednictvím pomůcek ve smyslu § 98 d. ř.

59. Žalobce především poukazoval na to, že daňová povinnost mu nemohla být stanovena dostatečně spolehlivě, neboť pomůcky aplikované správcem daně určily jeho marži za zdaňovací období roků 2016 a 2017 v téměř 5x vyšší výši než za zdaňovací období roků 2010 a 2011, a to při nezměněných poměrech ekonomické činnosti žalobce.
60. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně v projednávané věci stanovil žalobci daňovou povinnost ve smyslu § 98 d. ř. dle pomůcek tak, že využil jako pomůcku důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny, podaná vysvětlení a vlastní poznatky získané při správě daní, tj. pomůcky dle § 98 odst. 3 písm. a), b) a d) d. ř.
61. Správce daně nejprve napravil zjištěné a žalobcem přiznané pochybení spočívající v nerespektování věcné a časové souvislosti při uplatnění výdajů dle § 24 ZDP. Správce daně nejprve odečetl od výdajů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2016 (29 127 438 Kč) výdaje, které podle vyjádření žalobce a podle doložených podkladů byly vynaloženy ve zdaňovacím období 2015 (1 142 480,73 Kč) a přičetl výdaje vynaložené v roce 2016 (1 121 295,84 Kč), ale uplatněné ve zdaňovacím období roku 2017. Dále správce daně ve zdaňovacím období roku 2017 od uplatněných výdajů (24 491 463 Kč) odečetl výdaje z roku 2016 (1 121 295,84 Kč) a současně vyhověl žalobci a zohlednil dodatečně výdaje, které žalobce nesprávně uplatnil ve zdaňovacím období roku 2018 ve výši 824 458,56 Kč, přičemž správce daně celé tyto výdaje na základě doložených podkladů osvědčil jako prokázané. Následně správce daně v každém zdaňovacím období vyčlenil nezpochybněné výdaje, tj. výdaje na režii a prokázané, popř. nezpochybněné výdaje na pořízení vozidel. Ve zdaňovacím období roku 2016 byla výše režijních výdajů 552 289,29 Kč a nezpochybněná výše výdajů na pořízení vozidel 378 380 Kč, ve zdaňovací období roku 2017 byla výše výdajů na režii 489 238,06 Kč, nezpochybněná výše výdajů na pořízení vozidel 406 562 Kč a výše výdajů dodatečně uplatněných 824 458,56 Kč.
62. Výši výdajů na pořízení vozidel, které byly kvalifikovaně zpochybněny, správce daně stanovil podle zvolené pomůcky, tj. pomocí průměrné marže. Průměrnou marži správce daně zjišťoval z pořizovací ceny vozidel uvedené na podkladech získaných v rámci mezinárodní výměny informací a z prodejní ceny daného vozidla, která byla ověřena u odběratelů žalobce. Správce daně v rámci mezinárodní výměny informací zjistil údaje o pořizovací ceně u 190 vozidel, což činí více než polovinu z celkového počtu 365 vozidel, jejichž pořizovací cenu žalobce uplatnil coby výdaj v kontrolovaných zdaňovacích obdobích roků 2016 a 2017. Správce daně spároval zjištěnou pořizovací cenu s relevantní cenou za prodej daných vozidel, jak ji uvedl v tabulce, která je součástí zprávy o daňové kontrole. Následně takto zjištěné příjmy za jednotlivá zdaňovací období správce daně sečetl, dále sečetl i zjištěné výdaje a vypočetl průměrnou marži za jednotlivá zdaňovací období. Pro vlastní výpočet marže v % následně správce použil následující obecný vzorec: „ $[(\text{tržba} - \text{zjištěná kupní cena, tj. náklad}) / \text{tržba}] \times 100$ “. Uvedeným výpočtem poté správce daně určil marži pro vozidla pořízená i prodaná v roce 2016 ve výši 33,61 %, pro vozidla pořízená v roce 2016 a prodaná v roce 2017 ve výši 27,67 % a pro vozidla pořízená i prodaná v roce 2017 ve výši 33,61 %.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

63. Uvedeným způsobem určené marže následně správce daně využil pro určení výdajů na nákup vozidel, u nichž byla zpochybněna žalobcem tvrzená výše výdajů vynaložených na jejich pořízení, a to pro jednotlivé skupiny vozidel dle vymezení určených marží, a to obecným vzorcem pro určení zisku: „tržba x marže v %/100“, ze kterého následně správce daně určil nezbytnou výši výdajů odečtením stanoveného zisku od tržeb. Konkrétně pro vozidla pořízená i prodaná v roce 2016 ve výši 18 416 862 Kč, pro vozidla pořízená v roce 2016 a prodaná v roce 2017 ve výši 828 178 Kč a pro vozidla pořízená i prodaná v roce 2017 ve výši 15 437 842 Kč.
64. Po určení dokazováním zpochybněných výdajů na nákup vozidel již správce daně přistoupil k určení dílčího základu daně dle § 7 odst. 3 ZDP pro jednotlivá zdaňovací období. Pro zdaňovací období roku 2016 to znamenalo na výdajích za toto zdaňovací období sumu nezpochybněných režijních výdajů ve výši 552 289 Kč, nezpochybněných výdajů za pořízení vozidel ve výši 378 380 Kč, určených výdajů na pořízení vozidel koupených i prodaných v roce 2016 ve výši 18 416 862 Kč a určených výdajů na pořízení vozidel koupených v roce 2016 a prodaných v roce 2017 ve výši 828 178 Kč, tedy celkem výdaje ve výši 20 175 709 Kč. Dílčí základ daně pak stanovil správce daně odečtením stanovených výdajů od příjmů zjištěných ve výši 29 272 415 Kč, tedy částkou 9 096 706 Kč. Pro zdaňovací období roku 2017 to znamenalo na výdajích za toto zdaňovací období sumu nezpochybněných režijních výdajů ve výši 489 238 Kč, nezpochybněných výdajů za pořízení vozidel ve výši 406 562 Kč, určených výdajů na pořízení vozidel koupených i prodaných v roce 2017 ve výši 15 437 842 Kč a výdajů dodatečně přiznaných ve výši 824 459 Kč, tedy celkem výdaje ve výši 17 158 101 Kč. Dílčí základ daně pak stanovil správce daně odečtením stanovených výdajů od příjmů zjištěných ve výši 24 828 264 Kč, tedy částkou 7 670 163 Kč.
65. Při stanovení daně správce daně dále aplikoval ve smyslu § 98 odst. 2 d. ř. slevy na dani dle § 35ba odst. 1 ZDP a daňové zvýhodnění dle § 35c ZDP. Konkrétně pro zdaňovací období roku 2016 celkem 75 852 Kč a pro zdaňovací období roku 2017 celkem 106 692 Kč.
66. Ze shora popsanych hodnot následně správce daně stanovil novou daňovou povinnost za zdaňovací období roků 2016 a 2017. Postup správce daně při výběru a aplikaci pomůcek následně k odvolání žalobce žalovaný přezkoumal v napadeném rozhodnutí s tím, že v daném případě podklady, ze kterých správce daně vycházel při výpočtu marže jakožto zvolené pomůcky, zohledňují stav a opotřebovanost daňovým subjektem pořizovaných vozidel, a dále také stav na trhu s ojetými vozidly, resp. nabídky a poptávky po právě takových typech vozidel, se kterými žalobce obchodoval v daném zdaňovacím období a které dozajista také ovlivňují cenu. Na základě uvedeného měl žalovaný za to, že takto lze daň stanovit dostatečně spolehlivě, a je tedy splněna i třetí podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. S tímto hodnocením žalovaného se pak po přezkoumání postupu správce daně a žalovaného v daňovém řízení, při zohlednění skutečností plynoucích z předloženého daňového spisu, ztotožnil též soud.
67. Soud zdůrazňuje, že stanovení daně podle pomůcek bývá zpravidla méně přesné než její zjištění dokazováním. Jedná se o kvalifikovaný odhad, jak jej definoval Nejvyšší správní soud např. v právní větě rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS: „*Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a tudíž by přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránil (soud odebral odkazy na neaktuální úpravu, když v právních větách obsažené závěry má za aplikovatelné též pro příslušnou právní úpravu dle d. ř.).“ Soud se s popsanou definicí Nejvyššího správního soudu, zahrnující též kvalifikační kritéria kvalifikovaného odhadu prostřednictvím pomůcek, ztotožňuje a zároveň uvádí, že přezkoumaný shora popsáný postup správce daně při konstrukci a aplikaci pomůcek dle § 98 d. ř., aprobovaný napadeným rozhodnutím žalovaného, posoudil jako logický, bez zjištěných chyb a vycházející ze správných a doložených údajů.

68. Nadto soud připomíná, že žalobce ve své námitce směřující proti konstrukci a aplikaci pomůcek, tedy odůvodnění kvalifikovaného odhadu své daňové povinnosti, neuvedl, co konkrétně shledává nekvalitním či neadekvátním. Žalobce pouze zpochybnil určenou marži ve výši 33,61 % bez ohledu na to, že aplikované pomůcky pracují též s jinou určenou marží, a to s poukazem, že v jiném zdaňovacím období mu byla při jiné daňové kontrole určena jiná nižší marže ve výši 7,14 %. Soud proto k takto poměrně vágně a obecně formulované námitce přezkoumal postup daňových orgánů při konstrukci a aplikaci pomůcek a tento shledal odpovídající řešené věci s výstupem kvalifikovaného odhadu, který se co nejvíce blíží realitě. Soudu není zřejmé, jakým jiným konkrétním způsobem měl dle žalobce správce daně zohlednit údaje získané v průběhu daňové kontroly, zejména prostřednictvím mezinárodní výměny informací, když právě určená marže vychází ze zjištěných kupních cen konkrétních vozidel obchodovaných žalobcem, tedy z cen, za které byla vozidla kupována v Německu, a z tržeb žalobce z prodejních cen týchž vozidel v ČR, v zásadě tedy právě z informací zjištěných v průběhu daňové kontroly, které odpovídají reálným tržním cenám řešených vozidel v daném místě a čase. Není pak úkolem soudu nad rámec předpokládané správní úvahy daňových orgánů domýšlet jinou, snad vhodnější možnou konstrukci/aplikaci pomůcek, či nad rámec žalobních námitek domýšlet argumentaci žalobce.
69. S odkazem žalobce na dřívější daňovou kontrolu ve zdaňovacích obdobích roků 2010 a 2011 a marži tehdy určenou správcem daně ve výši 7,14 % pak souvisí námitka žalobce, že rozhodnutí správce daně i žalovaného porušila princip právní jistoty žalobce a předvídatelnosti rozhodovací činnosti správních orgánů a že takto vyměřená dodatečná daňová povinnost hrozí žalobci jeho úplnou ekonomickou likvidací.
70. Ústavní soud ve své judikatuře dovodil, že z ústavního principu rovnosti (čl. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny, čl. 96 odst. 1 Ústavy) a právní jistoty, která neoddělitelně patří ke znakům právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), plyne požadavek na shodný výklad zákona ve srovnatelných případech. Jinak vyjádřeno, z těchto ustanovení vyplývá princip předvídatelnosti rozhodování, který „znamená, že účastníci právních vztahů mohou legitimně očekávat, že státní orgány budou ve skutkově a právně srovnatelných případech rozhodovat - v celkovém vyznění - stejně“ (srov. bod 16 nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2016, sp. zn. II. ÚS 2571/16, či obdobně bod 25 nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 8. 2018, sp. zn. I. ÚS 3755/17), a to i v případě rozhodování soudů. Ve vztahu k činnosti a rozhodnutím správních orgánů pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2016-132, s odkazem na dosavadní judikaturu tohoto soudu a několik nálezů Ústavního soudu uznal vynutitelnou vázanost orgánu veřejné správy správní praxí spočívající v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti, popřípadě nečinnosti správních Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

orgánů opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní orgány veřejné správy budou pokračovat. Podle citovaného usnesení je však problematika vzniku legitimního očekávání otázkou skutkovou, a proto určit, zda určité očekávání existovalo a zda mu má soud poskytnout ochranu, vyžaduje zjišťování mnoha skutečností. Navíc legitimní očekávání představuje i otázku právní. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání tak musí předcházet obezřetné vážení všech rozhodných právem chráněných zájmů a soud musí pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážet. Legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy přitom mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích.

71. Soud posoudil okolnosti, za kterých byla žalobci doměřena DPFO podle pomůcek na základě daňové kontroly za zdaňovací období roků 2010 a 2011, a to z daňové zprávy a úředního záznamu, kterými byl proveden důkaz, a podmínky pro doměření daně za zdaňovací období roků 2016 a 2017, jak byly shrnuty shora, a dospěl k závěru, že tyto jsou ve vazbě na posuzované skutečnosti rozdílné.
72. Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1946185/14/2510-05401-507852 soud k projednávané věci konkrétně zjistil, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích roků 2010 a 2011 vykonával obdobnou ekonomickou činnost jako je řešena v nyní projednávané věci a byl kontrolován tímž správcem daně. V průběhu daňové kontroly žalobce dle této daňové zprávy přes výzvu správce daně neprokázal svá daňová tvrzení z daňových přiznání ohledně vynaložení tvrzených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP a dále ani to, že se v případě tvrzených příjmů jednalo o veškeré příjmy z podnikatelské činnosti. Neprokázal tedy, že došlo ke zdanění veškerých příjmů z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Správcem daně byly přitom zjištěny příjmy z podnikání ve vyšší než tvrzené výši a v jiném složení. Správce daně proto přistoupil k doměření daně za použití pomůcek dle § 98 d. ř., s čímž se žalobce ztotožnil. Vlastní volba a použití pomůcek pak není ve zprávě o daňové kontrole popsána a byla uvedena v úředním záznamu, který byl součástí spisového materiálu. Z popsaného úředního záznamu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 2067354/14/2510-05401-507163, soud zjistil, že jím bylo stanoveno vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 98 d. ř. při daňové kontrole žalobce za zdaňovací období roků 2010 a 2011. Ke stanovení daně podle pomůcek bylo správcem daně dle odůvodnění záznamu přistoupeno pro ztrátu účetních a daňových dokladů žalobce za předmětné zdaňovací období, když správce daně zjistil, že žalobce nezahrnul do svých příjmů veškeré dosažené příjmy plynoucí od odběratelů, čímž nesplnil při dokazování svou povinnost k prokázání daňových tvrzení. Použitou pomůckou pak bylo jednak použítí marže vypočtené žalobcem, dále jeho hrubý režijní výdej na dosažení příjmů 1 Kč a srovnání výsledných hodnot z marže srovnatelných subjektů v rozpětí 0,78 % až 7,14 %. Z těchto koeficientů byl následně dopočítán čistý zisk z rozdílu příjmů mezi příjmy přiznanými v daňovém přiznání a zjištěnými při daňové kontrole od odběratelů vozidel. Z takto určeného dodatečného zisku žalobce byla dopočtena jeho dodatečná daňová povinnost za zdaňovací období roků 2010 a 2011.
73. Ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roků 2010 a 2011 a předloženého úředního záznamu je tak patrné, že se správce daně zabýval především příjmovou stránkou daňového základu, když nebyly shledány významnější nesrovnalosti žalobcem uplatněných výdajů. Oproti tomu v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích se zaměřil právě na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prověřování výdajové stránky, a to pro významný nesoulad daňových tvrzení o výdajové stránce, který nebyl při dřívější daňové kontrole zjištěn. Z důvodu diametrálně odlišných okolností zjištěných správcem daně při daňové kontrole za uvedená zdaňovací období roků 2010 a 2011 pak mohla být konstrukce pomůcek, které správce daně použil v nyní řešeném případě, koncipovaná rozdílně, neboť pro správce daně i žalovaného byly výchozí zcela jiné skutečnosti. Soud připomíná, že dle posouzení postupu správce daně a následně žalovaného tito při stanovení daně podle pomůcek postupovali v řešené daňové věci v souladu se zákonem. Legitimní očekávání žalobce aplikace stejných pomůcek při dvou rozličných daňových kontrolách, rozdílných zdaňovacích období a při rozdílných zjištěních daňové kontroly proto nebylo dle názoru soudu namístě, a uplatněnou námitku proto soud posoudil jako nedůvodnou.

74. Pokud se jedná o v žalobě tvrzenou ekonomickou likvidaci žalobce zákonným postupem správce daně a žalovaného, jak byl soudem shledán v tomto řízení, pak soud připomíná, že daňové orgány musí postupovat v souladu se zákony a správními předpisy (srov. § 5 odst. 1 d. ř.) Postupovali-li tedy správce daně a žalovaný v předmětném daňovém řízení postupem předpokládaným § 141 a násl. d. ř. a v souladu se ZDP, jak soud k námitkám žalobce ověřil v řízení o žalobě v tomto řízení, neměli jinou možnost, než doměřit DPFO zákonným postupem, neboť zákon jim nepřiznává správní uvážení pro případ likvidačního charakteru výsledné doměřené daně. Z uvedeného důvodu takový charakter doměřené daně není správními orgány zkoumán, resp. soudem přezkoumáván.
75. Žalobce v závěru své žaloby též namítl, že správce daně neúplně zjistil skutkový stav, tedy že skutkový stav věci vyžaduje doplnění ohledně stanovení reálné výše marže na jednotlivé žalobcem zrealizované dovozní případy v daném čase a lokalitě. K této námitce soud především odkazuje na shora vypořádanou námitku o nesplnění podmínek pro přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek postupem dle § 98 d. ř., kde se též zabýval úvahami o důkazním břemenu v daňovém řízení, a dále na omezení možností kontrolovaného daňového subjektu disponovat s těmito pomůckami, z čehož též plyne omezená možnost disponovat s okruhem skutečností zvolených pro konstrukci pomůcky či namítat jejich nedostatečnost. Námitka spočívající v tom, že daňové orgány měly doplnit skutkový stav ohledně stanovení reálné výše marže, je proto s ohledem na zvolenou konstrukci pomůcky dle názoru soudu nepřijatelná.
76. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že daň byla žalobci doměřena, aniž by došlo k namítaným porušením d. ř. a ZDP. Soud tedy vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
77. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Ústí nad Labem 1. listopadu 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu