



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **CF FLOP, s. r. o.**
sídlem Nejedlého 383/11, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2022, čj. 7032/22/5200-11432-712987

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2022, čj. 7032/22/5200-11432-712987, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 5 418 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. V řešené věci se krajský soud zabýval daní z příjmů právnických osob za období 2017 a 2018, kterou správce daně stanovil pomůckami.
2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob celkem za dvě zdaňovací období. Platebním výměrem ze dne 10. 11. 2020, čj. 4437141/20/3003-52523-806267, finanční úřad doměřil žalobci daň za rok 2017 ve výši 37 620 Kč a odpovídající penále 7 524 Kč. Platebním výměrem

ze dne 10. 11. 2020, čj. 4437553/20/3003-52523-806267, pak finanční úřad doměřil daň za rok 2018 ve výši 3 610 Kč a penále 722 Kč.

3. Oba platební výměry napadl žalobce odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 11. 5. 2022.

I. Argumentace žalobce

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, přičemž primárně mu vadí stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Žalovaný vypočítal daň na základě výpisu z bankovního účtu, ačkoliv platby a výdaje na něm evidované patří převážně Ing. L. M., žalobcovu jednateli, a jeho matce. Většina položek, ze kterých finanční úřad vycházel, se vůbec netýká žalobce a jeho podnikání. Žalobce neměl fyzicky k dispozici listinné důkazy ke všem příjmovým položkám týkajícím se Ing. M., proto finančnímu úřadu navrhoval, aby si některé označené listiny vyžádal od příslušných státních orgánů sám. Finanční úřad to ale neudělal, což popřelo žalobcovo legitimní očekávání (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 8 Afs 85/2007-54).
5. Současně není možné, aby byl základ daně zjištěn kombinací metody dokazování a pomůcek (zde žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-87, ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-96, ze dne 11. 10. 2013, čj. 8 Afs 39/2012-126, a ze dne 29. 10. 2015, čj. 5 Afs 34/2015-29).
6. Dále se žalobci nepozdává, jak se žalovaný vypořádal s položkou vratky soudního poplatku 85 730 Kč (80 %), neboť žalobci neuznal náklad na jeho uhrazení. Podle žalobce je přece jasné, že výnos z vratky soudního poplatku je nutně spojen s jeho úhradou. Žalobce tedy uhradil soudní poplatek ve výši 107 162 Kč, a z toho se mu 85 730 Kč vrátilo.

II. Argumentace žalovaného

7. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. V průběhu daňového řízení žalobce neposkytoval součinnost. Podle § 98 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jsou jednou z pomůcek důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil. Jedním z nich je i výpis z účtu používaného žalobcem při jeho ekonomické činnosti. Pohyb na účtu proto finanční úřad využil jako pomůcku pro výpočet základu daně. Finanční úřad umožnil žalobci, aby prokázal, jaké platby nesouvisely s podnikáním a nejsou zdanitelným příjmem. Platby, u kterých to žalobce prokázal, pak finanční úřad do základu daně nepočítal. Tento postup nebyl dokazováním, neboť základ daně už finanční úřad určil pomůckami. Ke směšování dokazování a pomůcek proto nedošlo. Zároveň nemohl žalobce očekávat, že finanční úřad bude za něj dohledávat důkazy. To, že žalobcův účet měl k soukromým účelům využívat jeho jednatel a jednatelova matka, žalobcovo hospodaření jen zatemňuje.
8. Je v pořádku, že aby vznikl příjem v podobě vráceného soudního poplatku, musel též vzniknout náklad v podobě jeho zaplacení. Žalobce zaplatil soudní poplatek ve dvou platbách v letech 2015 a 2016. Proto jej nelze uznat jako výdaj v roce 2017. Je třeba respektovat věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období dle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalovaný by nijak neprotestoval, pokud by se tento výdaj přenesl do roku 2017 ve formě daňové ztráty. Bez dalšího však nelze výdaj zaplacený v letech 2015 a 2016 uplatnit v roce 2017.

III. Řízení před krajským soudem

9. Ve věci proběhlo dne 23. 11. 2023 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích. Žalobcův jednatel navrhl provést jako důkaz listiny, jež přinesl na jednání a jež měly dokládat u některých dosud neprokázaných plateb došlých na účet paní M., že jde o platby určené fyzickým osobám, nikoliv žalobci. Vysvětlil, že tyto listiny dohledal až později, neboť se v době doměřovacího řízení stěhoval. Také poukázal na to, že jiný, konkrétně ostravský finanční úřad, mu z týchž plateb, které žalovaný považoval za příjmy žalobce, doměřil daň z příjmů jako fyzické osobě.
10. Soud navržené důkazy neprováděl. Pokud jde o důkazy zpochybňující použitou pomůcku, soud měl za to, že žalobce by své důkazní břemeno musel unést již v daňovém řízení. Co se týká doměření daně žalobcovu jednatele jako fyzické osobě, k tomu došlo podle tvrzení samotného jednatele až po vydání napadeného rozhodnutí a soud by tedy k tomu nemohl při hodnocení postupu žalovaného beztak přihlédnout (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
11. Žalobce uplatnil při jednání před soudem dva nové žalobní body, které soud vyhodnotil jako opožděné, a proto se jimi nezabýval (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Za prvé šlo o výše zmíněné tvrzení, že po vydání napadeného rozhodnutí byly částky došlé na účet paní M. zdaněny (také) jako příjem žalobcova jednatele, Ing. M., tedy fyzické osoby odlišné od žalobce. Za druhé šlo o požadavek, aby orgány daňové správy zohlednily při doměření daně v letech 2017 a 2018 v žalobcův prospěch rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji zjištěnými prostřednictvím pomůcky v roce 2016.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Žaloba je **důvodná**.

Skutková zjištění

13. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a daňového spisu, a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
14. Za zdaňovací období let 2017 a 2018 podal žalobce daňová přiznání a tvrdil daň ve výši 0 Kč. Finanční úřad daň v této výši vyměřil. Následně však finanční úřad na základě anonymního podnětu žalobci dne 9. 10. 2019 sdělil, že u něj plánuje zahájit daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za období let 2016, 2017 a 2018. Žalobce se z důvodu lékařského vyšetření omluvil z jednání navrhovaného na den 30. 10. 2019. Proto finanční úřad žalobce vyzval, aby sdělil, v jakém termínu je připraven se dostavit k zahájení daňové kontroly. Tuto výzvu obdržel žalobce dne 12. 11. 2019 a termín si měl zvolit sám v patnáctidenní lhůtě od tohoto dne. Byl přitom poučen, že jednání musí být nejpozději patnáctý den, tedy 27. 11. 2019. Žalobce na to odpověděl dne 25. 11. 2019 a sdělil, že navrhuje termín 30. 6. 2020 (tedy za více než 7 měsíců), což odůvodnil úmrtím své matky a tím, že dosud není skončeno dědické řízení. S ohledem na to, že žalobce svým jednáním znemožnil zahájit a provést daňovou kontrolu, stanovil finanční úřad daň pomůckami.
15. Jako pomůcku pro stanovení daně využil finanční úřad výpis z bankovního účtu č. 225508999/0300, jehož majitelkou byla v rozhodné době paní A. M. – bývalá žalobcova jednatelka a matka současného žalobcova jednatele, Ing. L. M. V řízení je nesporné, že šlo o tzv. postžirový účet, tedy o účet využívaný k soukromým účelům. Výpis z daného účtu je fakticky jediným důkazem, z nějž finanční úřad čerpal informace o žalobcově

ekonomické činnosti. Svě účetnictví žalobce nedoložil. Finanční úřad tedy daň vypočetl z příjmů a výdajů evidovaných na tomto účtu. Zpočátku považoval všechny příchozí platby za příjmy a všechny odchozí platby za výdaje náležející žalobci (srov. sdělení finančního úřadu ze dne 28. 1. 2020 na č. l. A13 daňového spisu).

16. Na ústním jednání (viz protokol ze dne 18. 2. 2020, čj. 670582/20/3003-60563-711526) ovšem začal žalobcův jednatel jednotlivé platby – zejména na příjmové straně – zpochybňovat. Tvrdil, že všechny přijaté platby náleží fyzickým osobám a s podnikáním žalobce (společnosti CF Flop) nijak nesouvisí. K některým platbám předložil jako důkaz dohody o půjčce (26. 5. 2014, 11. 1. 2016, 1. 9. 2016, 1. 10. 2017), potvrzení ze dne 2. 2. 2020, smlouvu o postoupení pohledávek (10. 1. 2015), výpis z účtu A. M. ze dne 17. 3. 2016, a příkaz k převodu ze dne 22. 1. 2016. U ostatních plateb pouze uvedl, komu a na jaký účel byly určeny, u některých pak ještě další identifikační údaje (např. spisové značky řízení vedených u exekutorů nebo variabilní symboly plateb). Finanční úřad sám aktivně oslovil některé subjekty, které měly být podle žalobcových tvrzení příjemci odchozích plateb z daného účtu – Exekutorský úřad Hodonín (který neodpověděl), Ministerstvo spravedlnosti ČR (které potvrdilo pravdivost žalobcových údajů), Okresní soud v Bruntále (který potvrdil pravdivost žalobcových údajů), Obvodní soud pro Prahu 2 (který potvrdil pravdivost žalobcových údajů) a Okresní soud v Ostravě (který naopak žalobcova tvrzení popřel, k tomu viz níže v Právním posouzení).
17. Na základě výsledků dokazování se finanční úřad rozhodl všechny platby došlé na daný účet připsat žalobci jako jeho příjem, s výjimkou těch, u kterých se prokázalo, že jde o příjmy jednatele či jeho matky. Naopak z odchozích plateb považoval finanční úřad za žalobcovy výdaje jen ty, u kterých žalobce sám prokázal, že o jeho výdaje skutečně jde (srov. sdělení finančního úřadu ze dne 31. 8. 2020 na č. l. A34 daňového spisu, resp. souhrnně úřední záznam ze dne 16. 10. 2020 na č. l. A36 daňového spisu).
18. Pro představu lze shrnout, že v roce 2016 došlo na účet paní M. 26 plateb (v celkové výši 1 143 364,30 Kč). Z nich u 17 položek žalobce vyvrátil svými důkazy, že by šlo o jeho příjmy, a u dvou dalších položek to vyloučil finanční úřad na základě odpovědi Ministerstva spravedlnosti. V roce 2016 proto zbylo 7 došlých plateb (ve výši 58 377,29 Kč), které orgány daňové správy připsaly žalobci jako jeho příjem v daném roce.
19. Pokud jde o výdajovou stránku, z předmětného účtu odešlo v roce 2016 celkem 25 plateb (v celkové výši 288 577,14 Kč). U dvou z nich (ve výši 65 000 Kč) žalobce prokázal, že jde o jeho výdaj. Zbýlých 23 položek finanční úřad jako výdaj žalobce neuznal.
20. I tak ale v daném roce doložené výdaje převýšily předpokládané příjmy. Finanční úřad tudíž dospěl k tomu, že by daň byla stanovena v nulové výši a již ji proto nedoměřoval a rokem 2016 se dále nezabýval.
21. Obdobně v roce 2017 došlo na účet paní M. 32 plateb (v celkové výši 403 167 Kč), z nichž u 17 položek (ve výši 50 733,58 Kč) žalobce vyvrátil svými důkazy, že by šlo o jeho příjmy, a 2 položky (odškodnění v celkové výši 153 027,71 Kč) vyloučil finanční úřad na základě odpovědi Ministerstva spravedlnosti. V roce 2017 proto zbylo 13 došlých plateb (ve výši 199 405,71 Kč). Z nich jednu (vratku soudního poplatku ve výši 85 370 Kč) žalobce uznal jako svůj příjem. K ostatním nedoložil žádné důkazy (jen svá tvrzení) a žalovaný je proto taktéž připsal žalobci jako jeho příjem v daném roce.

22. Pokud jde o výdajovou stránku, z předmětného účtu odešlo v roce 2017 celkem 40 plateb (v celkové výši 209 906,27 Kč). Z nich ovšem žalobce pouze u jedné (ve výši 1 089 Kč) prokázal, že jde o jeho výdaj. Zbylých 39 položek proto finanční úřad z žalobcových výdajů vyloučil.
23. Situace se opakovala v roce 2018. Na účet paní M. přišlo celkem 36 plateb (v celkové výši 1 366 885 Kč). U 15 položek (ve výši 936 101 Kč) žalobce vyvrátil svůj vztah k nim, a 1 položku (ve výši 397 732 Kč) musel vyřadit finanční úřad na základě odpovědi Ministerstva spravedlnosti. Z došlých plateb tak zbylo 20 transakcí (ve výši 33 052 Kč), jež finanční úřad považoval za žalobcovy příjmy, neboť žalobce sice tvrdil, že jde o platby určené fyzickým osobám využívajícím spolu s ním daný bankovní účet, ale nepodařilo se mu to prokázat.
24. Na výdajové straně byla v roce 2018 situace prakticky podobná s rokem předchozím. Z účtu odešlo celkem 42 plateb (ve výši 286 532,75 Kč), ale se žalobcovým podnikáním se podařilo spojit jen jedinou (soudní poplatek zaplacený Obvodnímu soudu pro Prahu 2 ve výši 14 000 Kč), a to ještě jen díky aktivitě finančního úřadu.
25. Výslednou daň 19 % pak stanovil finanční úřad z rozdílu mezi příjmy a výdaji, a to na 37 620 Kč za rok 2017 a na 3 610 Kč za rok 2018.
26. Mezi další poznatky získané finančním úřadem patří, že žalobce vznikl v roce 1995, má v obchodním rejstříku zapsán předmět podnikání v několika oblastech (průzkum trhu a veřejného mínění, leasing, finanční zprostředkování, koupě zboží za účelem dalšího prodeje, účetní poradenství), nezveřejnil žádnou účetní závěrku a daňová priznání podává neúplná a bez povinných příloh.

Právní úprava a judikatura

27. Podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
28. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména a) důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
29. Žalovaný použil i § 87 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu finanční úřad vyzval žalobce, aby mu umožnil zahájit daňovou kontrolu. Daňovou kontrolu sice v obecné rovině zahajoval finanční úřad prvním úkonem vůči daňovému subjektu, v němž vymezil předmět a rozsah kontroly, ale za přítomnosti daňového subjektu. Fakticky tu probíhala (nebo alespoň měla probíhat) určitá spolupráce a zahájení daňové kontroly se měl osobně účastnit daňový subjekt nebo jeho zástupce. V duchu této úpravy finanční úřad žalobci oznámil, že chce zahájit daňovou kontrolu a dal žalobci na výběr termín, kdy se dostaví. Pro případ, že daňový subjekt neumožní správci daně kontrolu zahájit, mohl k tomu správce daně daňový subjekt vyzvat podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Následující odstavce § 87 daňového řádu pak řešily situace, kdy daňový subjekt brání zahájení a provedení daňové kontroly. Pro tuto věc je podstatný § 87 odst. 5 daňového řádu, dle kterého nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo

neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Účelem této úpravy bylo, aby se daňový subjekt účastnil zahájení daňové kontroly a mohl si připravit účetnictví nebo shromáždit doklady, které chce finančnímu úřadu při zahájení kontroly předložit. Tedy, aby pro něj zahájení daňové kontroly nebylo „bleskem z čistého nebe“. Takto ostatně smysl citovaného ustanovení chápe i odborná literatura (srov. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-10-13]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X, komentář k § 87).

30. Tato úprava však komplikovala postup správci daně. Proto novelou č. 283/2020 Sb., zákonodárce změnil způsob zahajování daňových kontrol. Za současného znění § 87 odst. 1 daňového řádu zahajuje správce daně daňovou kontrolu doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Osobní účast subjektu se tu proto nepředpokládá (byť je samozřejmě stále možná).
31. Stanovení daně s využitím pomůcek se ve své judikatuře věnoval i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, čj. 9 Afs 47/2013-31, shrnul, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být podle § 98 daňového řádu splněny tři podmínky: (i) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (ii) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a (iii) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. K tomu pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, uvedl, že pro použití pomůcek nelze stanovit jednoznačný algoritmus nebo pravidlo. Vždy záleží na konkrétním skutkovém stavu a na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu a obsahu. Pomůcky mají představovat kvalifikovaný odhad relevantních skutečností, mají mít „ambici“ se co nejvíce přiblížit realitě a ve vztahu k realitě mají být racionální (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006-123). Mají být nástrojem ke kvalifikovanému odhadu ekonomické situace daňového subjektu.
32. Krajský soud musí zdůraznit i pravidla, za kterých může daňový subjekt zpochybnit stanovení daně pomůckami. V rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156, Nejvyšší správní soud uvedl, že daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a namítat, že daň nebyla dostatečně spolehlivě určena. Přitom musí uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. A svá tvrzení musí podložit odpovídajícími důkazy, neboť důkazní břemeno ohledně nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu. I v navazující judikatuře Nejvyšší správní soud setrvává na závěru, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost pomůcek je nutno vykládat restriktivně. Tak v rozsudku ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, Nejvyšší správní soud uvedl, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Tamtéž Nejvyšší správní soud uvádí, že *„pokud stěžovatelka žádnými konkrétními tvrzeními a důkazy spolehlivost pomůcek použitých správcem daně nevyrátila, nemůže se dovolávat základu daně, který by byl z jejího pohledu přiměřený.“*

Právní posouzení

33. Stanovení daně pomůckami představuje náhradní způsob pro případy, kdy daňový subjekt nespolupracuje nebo je jeho účetnictví neprůkazné. Podmínkou přechodu na pomůcky je

nesplnění zákonné povinnosti daňovým subjektem – nepodání daňového přiznání, neprokázání tvrzení, nesoučinnost. V žalobcově případě se naplnily hned dvě z nich. Při zahájení daňové kontroly žalobce neposkytoval součinnost a evidentně neměl vůli se k finančnímu úřadu dostavit v rozumném termínu pro zahájení daňové kontroly. Tím naplnil podmínku pro použití pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. To ale nebyl žalobcův jediný prohřešek. Ani následně nepředložil finančnímu úřadu žádné účetnictví či jiné doklady o svém podnikání. Účetní závěrky za předchozí roky nezveřejňoval. Proto ani neumožnil finančnímu úřadu ověřit, že jeho daňová povinnost byla skutečně nulová.

34. Finanční úřad si proto vyžádal výpis ze soukromého bankovního účtu vedeného na jméno A. M., který žalobce používal k podnikání. Ačkoliv finanční úřad citoval i jiné pomůcky (například povahu žalobcovy činnosti, nezveřejňování závěrek apod.), ve skutečnosti šlo spíše o okolnosti svědčící o nutnosti vyměřit daň podle pomůcek. Není jasné, jak by se měly tyto údajné pomůcky projevit ve výši stanovené daně. Ve skutečnosti finanční úřad při výpočtu daně jednoduše vycházel z částek, které na uvedený účet přicházely a odcházely – z rozdílu v takto určených příjmech a výdajích pak spočítal daň. Podle finančního úřadu byly výpisy z účtu důkazním prostředkem, který on sám nezpochybnil, proto jde o pomůcku využitelnou podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu
35. Obecně by takový postup chybný nebyl. Pohyb financí na účtu používaném daňovým subjektem pochopitelně může utvořit určitý obraz o ekonomické situaci podnikatele. A nenabídne-li žádné další důkazy, jen tvrdí, že příjmy nemá, může výpisem z účtu finanční úřad poměrně jednoduše jeho skutkovou verzi vyvrátit. Výpis z účtu tedy může být využitelnou pomůckou pro stanovení daně. Krajský soud ovšem v žalobcově věci shledal specifické skutkové okolnosti, které výběr této pomůcky významně zpochybňují.
36. Už během postupu finančního úřadu směřujícím k doměření daně žalobce namítal, že výsledná daňová povinnost je značně zkreslená, protože finanční úřad použil zcela nevhodnou pomůcku. Za žalobcovy výdaje a příjmy považoval i částky, jež byly příjmy a výdaji jiných subjektů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, čj. 5 Afs 273/2020-48, může daňový subjekt brojit právě proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek. Za tím účelem má daňový subjekt brojit proti základu daně a jeho výši s tím, že svá tvrzení je povinen podložit důkazy. Žalobce základ daně zpochybnil tvrzením, že jej finanční úřad určil podle výdajů a příjmů jiných osob. Tomu odpovídající důkazní břemeno žalobce částečně unesl, neboť mnohé z příjmů úspěšně zpochybnil předloženými důkazy. Které skutečnosti tedy zpochybňují výběr pomůcky?
37. Za prvé, bankovní účet byl veden jako soukromý sporožirový účet na paní A. M. Tato okolnost sama o sobě nijak významná není. Žalobce se sám rozhodl uspořádat své záležitosti tak, že k podnikání využívá účet vedený na jinou osobu. Pak nese riziko, že platby na účtu budou připisovány jemu. Ovšem vlastnictví účtu zjevně zapadá do žalobcovy verze, že daný účet primárně sloužil pro potřeby této fyzické osoby.
38. Za druhé, žalovaný nedisponuje žádným důkazem o tom, že by žalobce v řešených zdaňovacích obdobích „tajně“ podnikal (dokonce ani z anonymního podnětu k zahájení daňové kontroly nic takového přímo nevyplývá). Stejně tak se v řízení neukázalo, že by snad některá položka na bankovním účtu byla, v rozporu s tvrzením žalobce, ve skutečnosti jeho podnikatelským příjmem. Naopak, všechny finanční operace, které

žalobce osvědčil svými důkazy nebo si je finanční úřad ověřil sám, náležely fyzické osobě Ing. L. M. nebo jeho matce. Chybí tedy jakýkoliv podklad pro úvahu, že by žalobcova vysvětlení jednotlivých došlých a odchozích plateb postrádala věrohodnost nebo že by byla vedena jen snahou zakrýt své skutečné příjmy z podnikání.

39. Za třetí, žalovaný evidentně vychází z předpokladu, že žalobce by musel unést důkazní břemeno ve vztahu ke každé jednotlivé platbě na účtu, který spolu s dalšími osobami používal pro své podnikání, pokud by jej chtěl jako pomůcku zpochybnit. Takový náhled je ale podle krajského soudu chybný. Úplně postačí, pokud žalobce předložený důkazy zpochybní použitou pomůcku jako celek. A právě to se žalobci podařilo. Žalobcovo tvrzení, že platby na účtu nesouvisí s jeho podnikáním a že se jedná převážně o příjmy jiných, fyzických osob, se totiž z větší části ukázalo jako pravdivé.
40. Jak už soud výše popsal, žalobce v námitkách proti vyměření daně ze dne 15. 2. 2020 nabídl ke každé došlé platbě za roky 2016, 2017 a 2018 své vysvětlení. Tato vysvětlení lze rozdělit do tří skupin. První tvoří ta, k nimž žalobce přiložil i důkazy (čtyři dohody o půjčkách, smlouva o postoupení pohledávek). Druhou skupinu plateb tvoří ty, jež žalobce vysvětlil způsobem umožňujícím ověřit jeho věrohodnost (tedy s dostatečnou identifikací, například *suma 140.727,71 a 12.300 Kč je příjem LM, odškodnění od MSČR VS 291392017 ve věci OS Praha 2 19 C 58/07 a MS Praha 29 Co 139/17, důkaz uvedenými spisy*). Třetí, kvalitativně nejhorší skupinu žalobcových vysvětlení pochopitelně představují ta, která jsou nedostatečně konkretizovaná – například k příjmu ve výši 706 Kč v roce 2017 žalobce uvádí jen: *„Suma 706 Kč je příjem paní M., vratka pojištění Kooperativa.“*
41. Orgány daňové správy se k těmto skupinám vysvětlení postavily následovně: (I.) Předložené důkazy potvrdily žalobcovu verzi a všechny jim odpovídající platby došlé na účet proto již finanční úřad v dodatečném platebním výměru z žalobcových příjmů vyloučil. Podle vyjádření žalovaného pro soud bylo účelem pouze zpřesnit vypovídací hodnotu použité pomůcky, nikoliv stanovit daň dokazováním. (II.) U položek, které žalobce vysvětloval ověřitelným způsobem (například odkazem na soudní či exekuční spisy, nebo na odškodnění od ministerstva spravedlnosti), finanční úřad některé subjekty oslovil. Jednalo se ovšem pouze o jeho vlastní výběr. Jak vysvětluje žalovaný (bod 46 napadeného rozhodnutí), oslovil finanční úřad převážně veřejné instituce, a to zejména pokud šlo o vyšší částky. Finanční úřad poté uznal, že i platby, u kterých od příslušných institucí obdržel odpověď, náleží fyzickým osobám, nikoliv žalobci. (III.) Ostatními vysvětleními se orgány daňové správy nezabývaly s tím, že k nim žalobce nedoložil důkazy.
42. Ve svém vyjádření pro soud stavěl žalovaný věc tak, že oslovení Ministerstva spravedlnosti, soudů a dalších institucí bylo jakousi laskavostí, kterou vykonal ve prospěch žalobce nad rámec svých zákonných povinností. Soud to ale takto nevidí. Vždyť žalobce sám prokázal, že mu co do počtu vůbec nepatřila naprostá většina došlých plateb z roku 2016 a zhruba polovina plateb došlých v letech 2017 i 2018. Už jen samotné jím předložené důkazy tak značně otráslы představou, že by pohyby na bankovním účtu paní A. M. mohly posloužit jako spolehlivá pomůcka pro stanovení výše daně z příjmů ve vztahu k žalobci. Za těchto okolností ve skutečnosti finančnímu úřadu nezbývalo nic jiného, než pokusit se ověřit jeho další tvrzení, jakkoliv tak jistě činil s pocitem, že „dělá za žalobce jeho práci“. V dané skutkové situaci, kdy žádné indicie nespovídaly o tom, že by v letech 2016, 2017 a 2018 přicházely na daný účet nějaké platby pro žalobce, však nezbývalo než pokusit se takové indicie získat. Finanční úřad mohl doufat, že žalobce takříkajíc „nachytá

na hruškách“ a prokáže nepravdivost některých jeho tvrzení ohledně došlých plateb. To se mu však nezdařilo. Právě naopak.

43. Po zásahu finančního úřadu zbylo ve výpisu z účtu za rok 2016 z 26 došlých plateb pouhých 7 částek, jež mohly orgány daňové správy teoreticky považovat za žalobcovy příjmy. Také v roce 2017 se z původních 32 došlých plateb většina ukázala být soukromým příjmem fyzických osob, neprokázáno to zůstalo u menšiny, konkrétně 13 položek. V roce 2018 z 36 položek na příjmové straně zůstalo 20 částek. To je sice většina, ovšem nelze přehlížet, že z hlediska objemu došlých finančních prostředků tvořily prokázané příjmy fyzických osob v roce 2016 i v roce 2018 výraznou většinu. V roce 2017 to pak bylo o něco více než 50 % z celkové částky došlých plateb. Lze shrnout, že oproti původnímu doměření, kdy finanční úřad připsal veškeré přijaté platby na účtu žalobci jako jeho příjmy, musel z tohoto „seznamu“ celkem vyloučit více než polovinu přijatých plateb.
44. Finanční úřad tedy žádné indicie zpochybňující žalobcova vysvětlení nezískal. Přesto uzavřel, že toky na bankovním účtu paní M. představují vhodnou pomůcku pro určení daně a takto je i využil. Přitom jediné, co o daném účtu zatím spolehlivě víme, je to, se na něm míchaly platby tří osob: A. M., Ing. L. M. a žalobce. A v případě položek, které finanční úřad nijak neověřoval, nemá žalovaný žádnou indicii – natožpak aby mohl s rozumnou pravděpodobností předpokládat – že souvisejí právě s podnikatelskou činností žalobce.
45. Za této situace nemohlo jít podle krajského soudu o vhodnou pomůcku podle § 98 odst. 3 daňového řádu, neboť se ani zdaleka nepřibližuje realitě. Na sporném bankovním účtu panoval chaos a není jasné, zda vůbec přijaté platby souvisí s žalobcovým podnikáním. Jen u vráceného soudního poplatku má žalovaný jistotu, že jde o příjem přičitatelný žalobci, a to jen proto, že to žalobce sám přiznal. Ačkoliv pomůcka nemůže určit výši daně přesně a jde o pouhý odhad, přece jen určitá kvalitativní kritéria splňovat musí. Především by měla mít racionální vztah k realitě a umožnit kvalifikovaný odhad ekonomické situace daňového subjektu. To podle krajského soudu bankovní účet paní M. za současného stavu dokazování nesplňuje.
46. Za čtvrté, krajskému soudu neušel ani obrat v argumentaci finančního úřadu. Zpočátku totiž považoval všechny platby, ať přijaté či odeslané, za platby žalobce. Ve chvíli, kdy žalobce zpochybnil příjmové platby, finanční úřad svůj původní paušální přístup opustil – ovšem jen ve vztahu k výdajům. Odeslané platby totiž vyloučil úplně všechny a nechal na žalobci, aby prokázal, zda některá z nich představuje výdaj související s jeho podnikáním. Proto v obou zdaňovacích obdobích zůstala fakticky jedna platba z původních zhruba čtyřiceti. U došlých plateb ale zaujal finanční úřad opačný postoj. Všechny položky považoval za žalobcovy příjmy související s podnikáním, kromě těch, u kterých žalobce prokázal opak nebo se opak potvrdil namátkovou vyhledávací činností. Se zvolenou pomůckou tak finanční úřad podle názoru soudu zacházel svévolně a ani žalovaný v napadeném rozhodnutí jeho postup věrohodně nevysvětlil.
47. Zde krajský soud pro úplnost podotýká, že žalobcova věrohodnost by teoreticky mohla zpochybnit odpověď Okresního soudu v Ostravě (č. l. A33 daňového spisu). Tomu totiž finanční úřad na základě žalobcova vyjádření ze dne 18. 3. 2020 (č. l. A25 daňového spisu) adresoval dotaz, zda obdržel od žalobce platby dvou soudních poplatků ve výši 10 000 Kč. Žalobce tvrdil, že je tomuto soudu zaplatil v letech 2016 a 2017. Okresní soud od něj ale podle svého vyjádření žádný takový poplatek neobdržel. Navíc žalobce si v otázce tohoto soudního poplatku i sám protirečí, neboť podle svého dřívějšího vyjádření

ze dne 15. 2. 2020 (č. 1. A17 daňového spisu) měl pod stejným variabilním symbolem, jaký uvedl výše, vrátit Okresní soud v Ostravě poplatek ve výši 10 000 Kč nikoliv jemu, ale jeho jednatelem Ing. M. Žalobce tedy požadoval, aby mu finanční úřad platbu onoho soudního poplatku započítal do výdajů, ale aby zároveň s vratkou téhož poplatku nakládal jako s příjmem jiné, fyzické osoby.

48. Nicméně tyto skutečnosti žalovaný ve své argumentaci nikterak nevyužil a ani soud tak na nich proto nemůže stavět své hodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Nadto žalobcův jednatel při ústním jednání, kde jej soud s tímto rozporem konfrontoval, uznal svůj omyl a uvedl, že jak platba, tak i vrácení předmětného soudního poplatku, se měly správně vztahovat k němu jako fyzické osobě. Na to, zda sporný soudní poplatek neobdržel od Ing. M., příp. zda mu jej nevracel, se přitom finanční úřad Okresního soudu v Ostravě vůbec neptal.

V. Závěr a náklady řízení

49. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Výběr pomůcek krajský soud nepřesvědčil. Finanční úřad při stanovení daně pomůckami vybral jako pomůcku výpisy z účtu, na kterém se však podle provedeného dokazování objevovaly převážně platby určené jiným, od žalobce odlišným subjektům. Žalovaný také bez dostatečného odůvodnění zacházel zcela odlišně s příchozími a odchozími platbami na tomto účtu. V dalším řízení proto bude muset žalovaný buďto dokazování doplnit, nebo alespoň lépe zdůvodnit volbu i způsob použití stávající pomůcky, případně zvolit pomůcky jiné, jež poskytnout spolehlivější oporu pro kvalifikovaný odhad základu daně.
50. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Žalobce nebyl v řízení před krajským soudem zastoupen. Náklady řízení tak spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v cestovním na jednání soudu dne 23. 11. 2023. Žalobce vyčíslil náklady na cestu z Ostravy do Brna a zpět ve výši 2 866,20 Kč a doložil k tomu technický průkaz osobního vozidla. Soud nicméně dospěl k jiné (nižší) výši cestovního.
51. Náhrada cestovních výdajů se vypočítá na základě § 13 odst. 5 advokátního tarifu podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Jednání krajského soudu se konalo v jeho sídle na adrese Rooseveltova 16 v Brně, žalobcův jednatel má podle obchodního rejstříku bydliště na adrese M. S. 1, V. (udával sice jako začátek a konec své jízdy k soudu blízké statutární město Ostrava, důvod však nevysvětlil). Z údajů na serveru mapy.cz soud zjistil, že délka trasy je 316 km (2 x 158 km; šlo o nejrychlejší, nikoliv nejkratší trasu, přesto soud dospěl k nižšímu výsledku než žalobcův jednatel, který své tvrzení o délce trasy nijak nedoložil). Za každý 1 km jízdy se podle § 157 odst. 3 zákoníku práce přiznává základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí u osobních silničních motorových vozidel podle § 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce nejméně 4,20 Kč, aktuálně ji však na hodnotu 5,20 Kč zvyšuje § 1 písm. b) vyhlášky č. 467/2022 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023 (dále jen „vyhláška“). Soud proto zvolil tuto hodnotu

a dospěl k částce 1 644 Kč (316 x 5,20 Kč; zaokrouhлено na celé koruny nahoru podle § 183 odst. 5 zákoníku práce). Pokud jde o výdaje na pohonné hmoty, podle technického průkazu předloženého jednatelem je palivem použitého vozidla motorová nafta a její kombinovaná spotřeba pro městský a mimoměstský provoz u daného vozidla činí 6,2 l/100 km (§ 158 odst. 4 zákoníku práce ve spojení s příslušnými evropskými předpisy). Jednatel neprokázal cenu nakoupených pohonných hmot žádným dokladem, proto soud tuto cenu určil v souladu § 158 odst. 3 zákoníku práce odkazem na § 4 písm. a) vyhlášky (ve znění účinném od 1. 7. 2023), dle kterého činí 34,40 Kč/1 l. Jako náhrada za pohonné hmoty tak přísluší částka 674 Kč (spotřeba / 100 x počet km x cena PHM Kč; zaokrouhлено na celé koruny nahoru podle § 183 odst. 5 zákoníku práce). Celkem tedy žalobci přísluší jako náhrada cestovních výdajů částka 2 318 Kč. K tomu je třeba v souladu s § 164 zákoníku práce připočítat parkovné v Brně ve výši 100 Kč, jež žalobce prokázal parkovacím lístkem. Výsledná náhrada tak činí 2 418 Kč.

52. Obecná třídní lhůta pro splnění povinnosti uložené soudem (§ 160 odst. 1 o. s. ř.) by pro účely úhrady nákladů soudního řízení správního nebyla přiměřená. Jednak proto, že rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.), a jednak proto, že podle zkušeností správních soudů mají správní orgány problém takto krátké lhůty dodržet s ohledem na své vnitřní administrativní členění a nutnost schválit odeslání peněz příslušným vedoucím zaměstnancem. Proto ji soud prodloužil na jeden měsíc.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. 11. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu