



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **GREGOCAR, s. r. o.**
sídlem Vlkošská 279, Vracov
zastoupený JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem
sídlem Pivovarská 8, Vyškov

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20.12.2021, č.j. 47689/21/5200-11432-71178,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 20.12.2021, č.j. 47689/21/520011432-71178, kterým žalovaný částečně změnil a ve zbytku potvrdil rozhodnutí – dodatečné platební výměry – Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále

jen „správce daně“) ze dne 2.8.2019, č.j. 3789286/19/3013-50521-706665 a č.j. 3790670/19/3013-50521-706665, tak, že žalobci byla doměřena podle pomůcek daň z příjmů právnických osob za rok 2015 ve výši 806 930 Kč včetně penále ve výši 161 386 Kč a za rok 2016 ve výši 424 460 Kč včetně penále ve výši 84 892 Kč. Žalovaný v rámci odvolacího řízení provedl částečnou korekci použitých pomůcek oproti správci daně s vlivem na výpočet daňové povinnosti a napadená rozhodnutí změnil ve prospěch žalobce.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce poukazuje na dva okruhy pochybení žalovaného; jednak má za to, že vynaložení uplatněných nákladů prokázal pomocí předložených důkazů, a tudíž nebylo nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, a dále namítá, že při použití pomůcek správce daně nepostupoval dostatečně spolehlivě a přesvědčivě, stanovil esenciální náklady v nesprávné výši a v důsledku toho i nesprávně doměřil daň.
3. Žalobce dovozuje, že náklady vynaložené na pořízení automobilů od rumunské společnosti FARMOSI AUTO Srl. (dále jen „FARMOSI AUTO“) v letech 2015 a 2016 prokázal na základě existence faktur podepsaných s obchodním zástupcem této společnosti (Bertalan Kámál). Žalobce s uvedeným dodavatelem (překupníkem vozidel ze západních trhů) obchodoval již od února 2014 a v té době byl tento dodavatel k dani v Rumunsku registrován. O žádné změně žalobce neinformoval. Žalobce argumentuje tak, že nemůže nést následky pochybení svého dodavatele; nadto plátcovství DPH není důkazem o realizaci obchodních případů. Žalobce nemohl vědět, jak přesně Bertalan Kámál sháněl automobily, nicméně jistě nezajišťoval vše zcela sám. Žalobce však trvá na tom, že automobily k němu osobně vždy dovezl Bertalan Kámál.
4. Žalobce poukazuje na to, že předměty koupě, ojeté automobily, fyzicky existují (včetně technického průkazu apod.), jsou zapsány v registru vozidel a jsou provozovány dohledatelnými fyzickými osobami; to samo o sobě představuje průkaznou auditní stopu. Pokud má správce daně příjmové doklady za nevěrohodné, tak k tomu žalobce namítá, že správce daně zároveň příkazem č.j. 580066/19/301360561-712220 ze dne 13.2.2019 rozhodl o přestupku žalobce podle § 6 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném do 30.6.2017 (dále jen „zákon č. 254/2004 Sb.“), kterého se žalobce dopustil tím, že platil společnosti FARMOSI AUTO v hotovosti částky přesahující 270 000 Kč; sám správce daně tedy považuje platby v hotovosti za realizované. Pokud správce daně rozporuje uskutečnění hotovostních plateb z důvodu úmrtí Bertalana Kámála, tak zároveň nemohl žalobci uložit pokutu.
5. Žalobce dále namítá, že model obchodních vztahů s jeho dodavatelem správce daně posuzoval zaujatě, neboť žalobci kladl k tíži nesrovnalosti ohledně společnosti FARMOSI AUTO, např. ohledně data registrace k DPH, nebo okolnosti týkající se obchodního zástupce, který měl ještě po své smrti podepisovat zpochybňované faktury. Žalobce má za to, že již v důsledku faktické existence předmětů koupě a rozhodnutí o přestupku unesl své důkazní břemeno. Žalobce podrobně popisuje průběh obchodních případů (dodavatel žalobci dovezl dle jeho požadavků či požadavků zákazníků více automobilů, žalobce je prohlédl a po prohlídce a kontrole, která trvá určitou dobu, zboží zakoupil, vždy pouze jeden automobil za jeden den z důvodu stavu finančních prostředků, a tehdy byl rovněž předložen příjmový doklad a faktura). S hodnocením průběhu obchodních případů jako nestandardních žalobce nesouhlasí, naopak to byl správce daně, kdo nezohlednil princip

řádného hospodáře, kterým se žalobce řídil (odběratelé žalobce si nemohli automobil prohlédnout přímo v zahraničí). Žalobce dále uvádí, že k realizaci obchodních případů není potřeba smlouva, objednávka ani emailová nebo telefonická komunikace a že dodavatele našel na inzertním portále, ovšem s ohledem na běh času tyto inzeráty již nejsou dohledatelné.

6. Žalobce rovněž nesouhlasí s hodnocením správce daně, pokud jde o stav jeho hotovosti v pokladně; namítá v této souvislosti nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (bod 78 napadeného rozhodnutí) v důsledku nevypořádání shodné odvolací námitky. Poukazuje rovněž na to, že úhrada zboží v hotovosti znamená pro obě smluvní strany větší jistotu než platba bankovním převodem.
7. Žalobce dále namítá, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek pochybil, když při výpočtu marže vzal v úvahu pouze některé prodané automobily pořízené v ČR za situace, kdy žalobce obchodoval zejména s automobily pořízenými v zahraničí. O takové automobily je na trhu velký zájem, což se promítá i v odlišné marži. Marži na tuzemské automobily nelze bez dalšího převést na ty pořízené ze zahraničí. Pokud by marže činila více než 8 %, tak by byl dovoz ojetých automobilů velmi „lukrativní byznys“, v němž by podnikalo více subjektů. Pořizovací ceny automobilů nakoupených v zahraničí, o které je na trhu velký zájem, jsou poměrně vyšší než v případě jednotlivého výkupu v tuzemsku. Žalobce poukazuje na další odlišnosti v nákupu automobilů v tuzemsku a v zahraničí prostřednictvím jednoho dodavatele, které se projevují zejména v rychlosti uskutečňovaného nákupu a na to navázaném cash-flow (nižší marži a jednomu dodavateli odpovídá větší množství obchodních případů realizovaných do měsíce). Podle žalobce správce daně pochybil tím, že pro výpočet marže použil pouze omezený vzorek 20 automobilů a výsledek následně aplikoval na zbylých 500 automobilů nakoupených žalobcem. Správce daně použil ke zjištění marže nereprezentativní a chybný vzorek, deklarované marže nedosahují ani obdobně fungující subjekty na trhu, což musí být žalovanému známo z úřední činnosti. Správce daně měl využít srovnatelný daňový subjekt anebo mohl využít k ocenění nakoupených automobilů znalce.
8. Z uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s argumentací žalobce nesouhlasí s tím, že se v podstatné míře shoduje s odvolacími námitkami. Žalovaný nesouhlasí s tím, že předcházející rozhodnutí o přestupku podle zákona č. 254/2004 Sb. zakládá právní jistotu o skutečnostech v těchto rozhodnutích obsažených.
10. K námitce ohledně správnosti zvolených pomůcek žalovaný dodává, že výši esenciálních nákladů určil tak, že zohlednil nezpochybněné obchodní transakce uskutečněné žalobcem v ČR. Názor žalobce, že měl k tomuto výpočtu užít zpochybněné obchodní transakce, je mylný a protimluvný. Žalovaný poukazuje na to, že daň stanovená pomocí pomůcek nemá a ani ze své podstaty nemůže odpovídat dani, která by byla stanovena dokazováním, protože jde o pouze o přibližný a pravděpodobný výpočet daně.

11. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný dodává, že se s danou odvolací námitkou vypořádal a ztotožnil se se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, na kterou ve svém rozhodnutí též odkázal.
12. Žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

13. Žaloba byla podaná včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
14. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Podstatou sporu je, zda žalovaný mohl přistoupit ke stanovení daně z příjmů podle pomůcek podle § 98 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a zda byly vybrané pomůcky správně zvoleny. Žalobce má za to, že jím předložené doklady a tvrzení (faktury, kopie technických průkazů, dodatečně doložené příjmové doklady a pravomocná rozhodnutí správce daně o přestupku) jsou dostatečným důkazem podle § 92 odst. 3 daňového řádu o tom, že vynaložil v tvrzené výši daňově uznatelné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).
16. Žalobce uplatnil náklady za nákup ojetých automobilů od společnosti FARMOSI AUTO v souhrnné výši 67 052 226,47 Kč (zdaňovací období roku 2015) a 72 947 346 Kč (zdaňovací období roku 2016).
17. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
18. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
19. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
20. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
21. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu 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. Podle § 98 odst. 2 daňového

řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

22. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti lze odkázat například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu, že „...ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, č.j. 10 Afs 255/2018-39), a že: „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby‘ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/200- 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41).
23. Pokud jde o rozložení důkazního břemena v daňovém řízení, tak dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.
24. Správce daně a žalovaný podle zdejšího soudu žalobcem předložené doklady ve světle zjištěných skutečností správně vyhodnotili (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a své závěry o tom, že žalobce vynaložení výdajů za nákup ojetých automobilů od společnosti FARMOSI AUTO dle předložených faktur neprokázal, dostatečně podložili. Shromáždili přitom dostatek důkazů, o něž opřeli pochybnosti o tom, že ojeté automobily dodala žalobci společnost FARMOSI AUTO. Předně jde o skutečnost, že zástupce společnosti FARMOSI AUTO Bertalan Kálmán zemřel dne 3.11.2016, a přesto je i následně na fakturách pro žalobce uveden jeho podpis. Bertalan Kálmán měl dle předložených dokladů i několikrát do týdne uzavírat se

žalobcem kupní smlouvy o hotovostním prodeji osobního automobilu v sídle žalobce. Správní orgány poukázaly na to, že společnost FARMOSI AUTO je společností domicilovanou v Rumunsku a tvrzené opakované dojíždění Bertalana Kálmána k žalobci kvůli jednotlivým prodejům vyhodnotily jako nevěrohodné. V této souvislosti správce daně rovněž poukázal na to, že žalobce nevedl skladovou evidenci a neprováděl inventarizaci zásob. Z odpovědi na mezinárodní dožádání správce daně zjistil, že společnost FARMOSI AUTO je nekontaktní a že k dani byla registrována od března do října roku 2014, kdy pořizovala zboží od maďarských dodavatelů a nikdy nevykazovala dodání zboží do jiného členského státu. V letech 2015 a 2016 tato společnost nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost, nepodávala daňová přiznání, neměla zaměstnance ani prostory k podnikání.

25. Namítá-li žalobce, že mu Bertalan Kálmán přivezl vždy větší množství ojetých automobilů, které žalobce postupně ve své provozovně prohlédl a po jednom kupoval, tak to zůstává pouze v rovině tvrzení, k němuž žalobce nedisponuje kromě výše uvedených formálních dokladů žádnými dalšími důkazy. Pokud v důsledku zjištění, že předložené faktury byly podepsány již zesnulou osobou, zesílily pochybnosti správce daně o faktické realizaci popisované obchodní praxe žalobce se společností FARMOSI AUTO, o které se správci daně na internetu nepodařilo zjistit žádné informace, tak to je podle zdejšího soudu zcela logické. Pochybnosti správce daně se žalobci nepodařilo vyvrátit, a to v důsledku procesní pasivity (žalobce nereagoval ani na jednu z výzev správce daně) a důkazní nouze žalobce. Původně žalobce v průběhu daňové kontroly rovněž uváděl, že naopak do Rumunska jezdil jeho jednatel, který zde vybíral automobily podle požadavků zákazníků. Správce daně dále zjistil, že v obchodním majetku žalobce se nenachází žádný automobil používaný k podnikání. Nebylo možné zjistit, jak byly automobily přepravovány, v jakém okamžiku byly u žalobce stavy zásob, ani kdo nesl náklady na přepravu ojetých automobilů.
26. Pokud jde o úhradu ojetých automobilů v hotovosti, tak taková forma úhrady může být sice součástí obchodní praxe, nicméně vystavuje daňový subjekt riziku neunesení důkazního břemena v případě pochybností správce daně ohledně deklarovaných transakcí, na rozdíl od situace, kdy by žalobce hradil společnosti FARMOSI AUTO bankovním převodem.
27. Jestliže za dané situace žalobce setrvává na svých argumentech, že mu ojeté automobily výše popsáním způsobem vozil a prodával Bertalan Kálmán za FARMOSI AUTO, nelze než odkázat na správné závěry správce daně a žalovaného, že žalobce své důkazní břemeno stran uplatněných výdajů na nákup automobilů od společnosti FARMOSI AUTO neunesl (body 58 až 71 napadeného rozhodnutí a str. 7 až 19 zprávy o daňové kontrole). Proto ani odkaz žalobce při jednání zdejšího soudu na závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13.2.2024, č.j. 8 Afs 296/2020-133, není případný. Z citovaného usnesení rozšířeného senátu totiž plyne, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.

28. Žalobce své tvrzení ohledně v hotovosti vynaložených výdajů za nákup automobilů od společnosti FARMOSI AUTO neprokázal, a proto takový výdaj správce daně správně podle § 24 odst. 1 ZDP jako daňově účinný neuznal. Námitky žalobce, že unesl své důkazní břemeno a že je to naopak správce daně, kdo své důkazní břemeno neunesl, tedy nejsou důvodné; správce daně nebyl za dané skutkové situace povinen zjišťovat, s jakým jiným zahraničním subjektem žalobce deklarované nákupy v hotovosti namísto FARMOSI AUTO uskutečnil (žalobce stále tvrdí, že šlo o dodavatele FARMOSI AUTO).
29. Ani odkaz žalobce na rozhodnutí o přestupku za realizaci nadlimitních plateb v hotovosti na uvedených závěrech nemůže nic změnit, a to tím spíše, pokud žalobce stále tvrdí, že za automobily skutečně hradil Bertalanu Kálmánovi v hotovosti. Okolnosti, které zpochybňují existenci plateb v hotovosti, pak žalobce mohl namítat v řízení o přestupku podle zákona č. 254/2004 Sb. V nyní posuzované věci jde o (ne)prokázání plateb v hotovosti ve vztahu ke konkrétním deklarovaným transakcím, a tudíž předmět obou řízení je odlišný. V nyní posuzované věci je podstatné, že žalobce se ocitl v důkazní nouzi a jeho pouhá tvrzení nemohou osvětlit a přesvědčivě vyvrátit pochybnosti správce daně a žalovaného ohledně realizace a průběhu obchodních transakcí se společností FARMOSI AUTO. Žalobci přitom není kladeno k tíži, že nedisponoval informacemi o fungování deklarovaného dodavatele v Rumunsku, nicméně bylo na něm, aby věrohodnými důkazy prokázal, že od tohoto dodavatele ojeté automobily v deklarovaném rozsahu skutečně nakoupil.
30. Namítal-li v této souvislosti žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání se s námitkou týkající se stavu hotovosti v pokladně žalobce (zda umožňoval zakoupení více než jednoho automobilu denně, či nikoliv), tak k tomu zdejší soud uvádí, že touto argumentací se žalovaný zabýval v bodech 68, 78 a 79 napadeného rozhodnutí a mimo jiné uvedl, že „... k 31.12. 2015 vykázal daňový subjekt stav pokladny ve výši 7 365 740,12 Kč a k 31.12.2016 stav pokladny ve výši 8 081 920,16 Kč), tudíž se nemohlo jevit jakožto reálné, že by daňový subjekt vzhledem ke stavu pokladny nemohl nakupovat vícero aut denně“. Pokud žalobce v daňovém řízení k pochybnostem správce daně ohledně deklarovaného průběhu nákupů pouze tvrdil, že neměl v pokladně dostatek hotovosti k nákupu více automobilů v jeden den (aniž by to čímkoliv dokládal), tak reakce žalovaného na takový argument odkazem na stav pokladny žalobce k poslednímu dni roku 2015 a 2016 není nelogická; podstatné však je, že tvrzený způsob úhrady kupní ceny (jeden automobil za jeden den) za situace, kdy žalobce měl bankovní účet, k unesení důkazního břemena a vyvrácení pochybností správce daně nemůže přispět a pochybnosti ohledně úhrady nakoupených automobilů společnosti FARMOSI AUTO ještě více prohlubuje.
31. Jelikož nákup automobilů byl pro žalobce zdrojem příjmů z následně prodávaného zboží, byla žalobci stanovena daň podle pomůcek (bod 83 a 84 napadeného rozhodnutí).
32. Podstatné je, že žalobce ekonomickou činnost v podobě prodeje ojetých automobilů vykonával a plynuly mu z ní příjmy. Žalovaný proto správně v případě daně z příjmů použil pomůcky vycházející z doktríny esenciálních výdajů. V této souvislosti se s nosnými důvody napadeného rozhodnutí mívá poukaz žalobce na existenci ojetých automobilů prodávaných jeho zákazníkům (tvrzená auditní stopa v podobě dokladů k existujícím automobilům), neboť právě tyto příjmy žalobce z prokázaného prodeje správní orgány nezpochybnil. Právě z důvodu, že žalobce musel automobily prodané svým zákazníkům

nějakým způsobem získat, přistoupil žalovaný ke stanovení výdajů pomocí pomůcek (jde o stanovení, tj. „kvalifikovaný odhad“, výdajů, které musely být logicky vynaloženy, ale k jejichž prokázání chybí kupř. kompletní věrohodné účetnictví či dostatečné doklady apod.). V souladu s doktrínou esenciálních výdajů tedy žalovaný správně provedl kvalifikovaný odhad pořizovacích nákladů žalobce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2019, č.j. 5 Afs 169/2019-43). Zdejší soud ve vztahu k argumentaci žalobce uplatněné při jednání soudu zdůrazňuje, že se však v žádném případě nemohlo jednat o kvalifikovaný odhad ve vztahu ke zcela zpochybněným nákupům ze zahraničí od společnosti FARMOSI AUTO.

33. Konstantní judikatura správních soudů přitom k aplikaci pomůcek ve smyslu § 98 daňového dovozu, že pokud se týká možnosti daňového subjektu zpochybnovat postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek, tak ten je poměrně omezený. *„Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2014, č.j. 9 Afs 77/2013-67). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16.5.2019, č.j. 1 Afs 8/2019-56, *„Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybnovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně.“*
34. Podle zdejšího soudu žalobce žádným z výše uvedených kvalifikovaných způsobů výsledek pomůckami stanovené daně nezpochybnil. V postupu správce daně, jakým odůvodnil stanovení výše výdajů žalobce, není podle zdejšího soudu zřejmý jakýkoli exces. Žalovaný použil aritmetický průměr obchodní přírážky realizované u nezpochybněných obchodních případů žalobce. Zejména v bodech 94 a 95 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že vycházel z tržeb za prodej zboží a očištěného aritmetického průměru obchodních přírážek u obchodních případů, jež byly realizovány s automobily nabytými od tuzemských dodavatelů. Žalovaný v případě tržeb vycházel z údajů v účetním deníku žalobce na účtu 604000 (ostatní výnosy nesouvisející s automobily byly evidovány na jiných účtech). Pokud jde o určení obchodní přírážky, tu žalovaný podle zdejšího soudu stanovil výrazně ve prospěch žalobce, kdy nepřihlížel k případům, kdy přírážka dosáhla 30 % či více, a zároveň

vyloučil případy, kdy přírážka dosáhla záporných hodnot (v podrobnostech k tomu zdejší odkazuje zejména na tabulku 5 a 6 v napadeném rozhodnutí).

35. „V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu)... Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.4.2014, č.j. 1 Afs 20/2014-40). Bez ohledu na to, že žalobce zaměřuje pojmy marže a obchodní přírážka, tak pokud žalobce požaduje, aby v rámci pomůcek byla zohledněna tvrzená (a ničím nedoložená) specifika obchodu s ojetými automobily ze zahraničí, tak žalobce předně nákup ojetých automobilů ze zahraničí neprokázal; za této situace nebylo zákonného důvodu, aby žalovaný sestavoval vzorek obchodních transakcí subjektů dovážejících ojeté automobily ze zahraničí podle představ žalobce. Esenciální náklady byly jedinou možností, kterou správce daně mohl ve vztahu k příjmům žalobce v souladu se zákonem jako pomůcky uplatnit, a tyto náklady byly stanoveny dostatečně přesvědčivě (nejsou zcela zjevně nesprávné) a přezkoumatelně. Úvaha žalovaného při volbě pomůcek za účelem zohlednění tzv. esenciálních nákladů je logická a vnitřně na sebe navazující, co nejvíce se blíží obchodní realitě žalobce. Nic z argumentů žalobce, nadto uvedených jen v poměrně obecné rovině, o špatně vybraných pomůckách nesevčí o stanovení jeho výsledné daňové povinnosti ve zcela hrubém nepoměru s tou, která by se co nejvíce blížila skutečnosti (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na body 91 až 103 napadeného rozhodnutí).
36. Zdejší soud uzavírá, že rozhodnutí žalovaného dává dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce a závěry žalovaného se rovněž opírají o dostatečné skutkové důvody. S ohledem na výše uvedené tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v souvislosti s řízením nevznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení přiznána nebyla.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

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

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

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

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

Brno 4. dubna 2024

David Raus v.r.
předseda senátu