



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň JUDr. Markéty Fialové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobce: J. L., IČO X
sídlem R. 327, X O.
zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Švestákem
sídlem Starobranská 4, 787 01 Šumperk

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2023, č. j. 22048/23/5200-10423-705778,
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Žalobce v roce 2018 provozoval restauraci, obchod a půjčovnu lyží. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 17. 8. 2021, č. j. 1588618/21/3103-00551-802652 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období roku 2018 ve výši 226 632 Kč, daňovou ztrátu ve výši 275 138 Kč, a dále mu stanovil penále ve výši 48 077 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nevedl řádně daňovou evidenci podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 22. 9. 2023 (dále jen „ZDP“), a nevedl skladovou evidenci. Zjistil, že žalobce odeslal a zaevidoval do systému elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“) pouze 5 727 tržeb realizovaných v restauraci a obchodu, přičemž podle pořadových čísel bylo vystaveno celkem 14 025 účtenek. Vzhledem k tomu, že žalobce umožňoval pouze platby v hotovosti, veškeré přijaté platby podle vystavených účtenek měly být zaslány do EET. Celkově tak nebylo zasláno a zaevidováno 8 298 účtenek. Jelikož z důvodu absence nezpochybněné výše příjmů ze samostatné činnosti nebylo možné stanovit DPFO

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

dokazováním, správce daně DPFO stanovil podle pomůcek. Těmito pomůckami byla vypočtená částka průměrné útraty/tržby připadající na jednu účtenku v restauraci a zvlášť v obchodu a následně vypočítané jako násobek takto zjištěného průměru a počtu vystavených účtenek, které nebyly zaevidovány do EET.

2. Proti dodatečnému platebnímu výměru si žalobce podal odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
3. Žalobce v žalobě krajskému soudu navrhl, aby rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu jeho nezákonnosti, nepřezkoumatelnosti a pro rozpor se zjištěným stavem a judikaturou a neprovedení navržených důkazů. Namítal, že žalovaný pouze zopakoval argumenty správce daně, přičemž jeho výpočty neodpovídají jeho vlastním úvahám.
4. Žalobce konkrétně rozporoval výpočet použitých pomůcek. Uvedl, že žalovaný vycházel při stanovení DPFO podle pomůcek z výše tržby a počtu zaevidovaných účtenek v EET, takto zjištěnou průměrnou hodnotu tržby na jednu účtenku pak použil u účtenek nezaevidovaných v EET, kterou upravil o zvýšení cen podle jídelního lístku. Podle judikatury NSS se daňová povinnost stanovená pomůckami nesmí míjet s realitou a kvalifikovaný odhad správce daně se musí snažit realitě co nejvíce přiblížit. Tomu tak v nyní projednávané věci nebylo. Za období leden až březen roku 2017 činila průměrná hodnota tržby na účtenku 281,73 Kč a za období duben až prosinec roku 2017 to bylo 235,83 Kč. Žalobce namítal, že zatímco při stanovení průměru za rok 2017 byla sezónnost zohledněna, za rok 2018 nikoliv. Žalovaný sice uvedl, že jím použitý výpočet je pro žalobce výhodnější, avšak není tomu tak. Žalovaný konstatoval, že žalobce jako průměrné tržby v pracovní dny uvedl ve výši 17 000 Kč a o víkendech ve výši 20 000 - 25 000 Kč. Žalovaný z těchto údajů vycházel a provedl výpočet průměrné tržby na účtenku v intervalu 225 - 281 Kč, resp. 236 - 293 Kč. Potom je nelogické použití průměru 286,13 Kč na jednu účtenku, když střední hodnota mezi částkami 225 Kč a 281 Kč je 253 Kč a mezi hodnotami 236 Kč a 293 Kč je 264,50 Kč. Žalovaný i správce daně vycházeli při stanovení průměrné hodnoty účtenky z vyššího průměru, aniž by tuto skutečnost odůvodnili. Žalovaný pouze odkazuje na zohlednění prokazatelného zvýšení cen podle jídelních lístků v roce 2018 oproti roku 2017. Žalobce však v rámci odvolacího řízení uvedl, že zvýšení cen bylo mezi 5,7 - 6,3 %. Tomu by odpovídalo zvýšení průměrné ceny účtenky mezi roky 2017 a 2018 z částky 235,83 Kč na částku 249,98 Kč.
5. Žalobce dále namítal, že žalovaný neprovedl žalobcem navrhované srovnání s jinými třemi pohostinskými zařízeními z důvodu nadbytečnosti. Tímto rezignoval na to, aby při použití pomůcek byly zohledněny všechny relevantní a správcem daně dostupné informace, čímž řízení zatížil podstatnou vadou.
6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že při konstrukci pomůcek správce daně respektoval systém výpočtu základu daně podle § 5 odst. 1 ZDP a dále využil nezpochybněné údaje předložené daňové evidenci a údaje uváděné žalobcem v rámci daňového přiznání k DPFO, přičemž přihlédl také ke slevě na dani a k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Správce daně v maximální možné míře využil údajů poskytnutých žalobcem. Z těchto dat byl zjištěn jednak průměr tržeb na jednu účtenku a současně také celkový počet vystavených účtenek. Na základě takto získaných dat pak správce daně stanovil odhad celkových tržeb, přičemž s ohledem na skutečnost, že byla využita veškerá dostupná data z průběhu celého roku, byla tím automaticky zohledněna i sezónnost podnikání žalobce (vyšší tržby v průběhu léta a zimního období, a naopak nižší tržby mimo

tato období). V roce 2017 žalobce v období prvních tří měsíců roku 2017 deklaroval předloženou daňovou evidencí větší počet vystavených účtenek zahrnutých do daňové evidence, a tedy větší částku zdanitelných příjmů, než které byly odeslány a vykázány do EET v jiných obdobích. Správce daně proto tuto skutečnost zohlednil a odpovídajícím způsobem vystavěl konstrukci pomůcek. V roce 2018 taková situace nenastala, proto správce daně nerozčlenil roční období na různé úseky, nýbrž pracoval současně s celým ročním obdobím. Dále uvedl, že žalobce nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, neboť pomůcky obstarává s ohledem na konkrétní okolnosti případu správce daně.

II. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci soud rozhodl bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
8. Stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek je jedním z (krajních) způsobů jejího stanovení, vycházející z ustanovení § 98 odst. 1 věta první zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého *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*. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: 1. žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování; 2. bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu).
9. Smyslem pomůcek však není nalézt skutečně správnou daňovou povinnost, nýbrž se této správné daňové povinnosti co nejvíce přiblížit. Při použití pomůcek správce daně v podstatě odhaduje výši celkové daňové povinnosti. Jedná se tak o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2014, č. j. 8 Afs 30/2014-75).
10. Obecně lze k námitkám vůči doměřené výši daně poukázat na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2020 č. j. 1 Afs 174/2019-34, ve kterém NSS vhodně shrnul, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je totiž nutné vycházet z předpokladu, 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. Namítaná nedostatečná spolehlivost se ovšem 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 maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu. Námitkami daňového subjektu lze

přítom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Žalobce pro zpochybnění výsledné daňové povinnosti musí konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, nebo rozsudky ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29, ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, a ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013-72).

11. Žalobce nerozporuje nesplnění jeho povinnosti ani nemožnost stanovení daně dokazováním, nerozporuje tedy samotné použití pomůcek ke stanovení daně, nýbrž jediná jeho výtka směřuje toliko do způsobu výpočtu daně při použití zvolených pomůcek.
12. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný (i správce daně) při výpočtu příjmů ze samostatné činnosti žalobce vycházel z údajů o tržbách, které žalobce během celého roku 2018 realizoval a odeslal do EET. Součet dosažených příjmů evidovaných žalobcem činil za rok 2018 z provozu restaurace (z provozu obchodu byl výpočet proveden zvlášť, ten však není žalobcem rozporován) celkem 1 458 989,20 Kč. V restauraci se pak jednalo o 5 099 zaevidovaných účtenek (tržeb). Žalobce však dle pořadových čísel účtenek vystavil v průběhu roku 2018 celkem 11 654 účtenek z provozu restaurace, přičemž do systému EET tedy nezaevidoval 6 555 účtenek (11 654 – 5 099). Žádný z dosud uvedených údajů přitom žalobce nerozporoval. Samotný výpočet provedený správcem daně a potvrzený žalovaným pak spočíval ve výpočtu průměrné částky připadající na jednu tržbu, tzn. účtenku v restauraci jako podílu mezi celkovou evidovanou tržbou (1 458 989,20 Kč) a počtem evidovaných účtenek (5 099). Tímto způsobem byla zjištěna průměrná částka tržby v restauraci na jednu účtenku ve výši 286,13 Kč, kterou následně správce daně potažmo žalovaný použil na dopočítání tržeb neodeslaných do EET jejím vynásobením počtem nezaevidovaných účtenek. Podrobný výpočet je obsažen v bodech 58 – 62 na str. 11 napadeného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje.
13. Uvedený výpočet považuje krajský soud za zcela logický, nevyvolávající pochybnosti o jeho spolehlivosti ve vztahu k vlastní vypovídací hodnotě. Ostatně závěr o spolehlivosti stanovené daně je podpořen i na základě prostého porovnání jednotlivých navazujících období, kdy průměrná částka tržby na jednu účtenku činila za období leden až březen 2017 částku ve výši 281,73 Kč, za období duben až prosinec 2017 ve výši 235,83 Kč, za předmětné období roku 2018 ve výši 286,13 Kč a za rok 2019 ve výši 302,55 Kč (bod 87 napadeného rozhodnutí). Průměrná částka tržby na jednu účtenku za rok 2018 se tudíž významně neodchyluje od průměrných částek tržby na jednu účtenku za jiná žalovaným porovnávaná období.
14. Žalobce namítal, že zatímco za rok 2017 správce daně zohlednil sezónnost, za rok 2018 nikoliv. Žalobce se však dopouští podstatné dezinterpretace postupu finančních orgánů ve věci. Žalovaný v bodě 80 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že výpočty vycházející z dat za určité časové období v roce 2017 „*nesledují primární cíl zohlednit část turistické sezóny, a tedy sezónnost výše tržeb*“. Postup při dopočítání daňové povinnosti za rok 2017 byl specifický, neboť došlo k dopočítání pouze za část roku od dubna do prosince. Důvodem pro takový postup byla ta skutečnost, že v období prvních tří měsíců roku 2017 sám žalobce deklaroval předloženou daňovou evidencí větší počet vystavených účtenek zahrnutých do

daňové evidence, a tedy větší částku zdanitelných příjmů, než které byly odeslány do EET (došlo tedy k opačné situaci). Při tomto dopočtu za rok 2017 navíc správce daně postupoval ve prospěch žalobce s ohledem na specifika, která nastala výhradně za zdaňovací období roku 2017, a zvolil tu variantu výpočtu, dle které vyšla průměrná cena za účtenku nejnižší (235,83 Kč). V podrobnostech krajský soud odkazuje na body 80, 81 a 83 napadeného rozhodnutí. Naproti tomu za rok 2018 bylo potřeba dopočítat daňovou povinnost za období celého roku, výpočet za toto období proto vychází z dat evidovaných do EET celoročně a nezohledňuje žádné specifické období v průběhu roku, neboť žádné takové nenastalo. Ostatně ona žalobcem tvrzená sezónnost výše tržeb je ve vypočteném průměru tak jako tak nutně zachycena, neboť vychází z údajů evidovaných do EET v průběhu celého roku.

15. Žalobce dále namítal, že žalovaný vycházel z tvrzení žalobce ohledně průměrné tržby na den, kdy v pracovní dny měla být tato ve výši 17 000 Kč a o víkendech v rozmezí 20 000 – 25 000 Kč a na základě toho výpočet průměrné tržby na účtenku vycházel v intervalu 225 - 281 Kč, resp. 236 - 293 Kč, čemuž neodpovídá výsledný použitý průměr 286,13 Kč. I na tomto místě se však žalobce dopouští hrubé dezinterpretace závěrů žalovaného. Výpočet použitý správcem daně a následně aprobovaný žalovaným byl jeden jediný, a to ten podrobně rozepsán výše v bodě 12 tohoto rozsudku. Použitý výpočet vycházel z objektivizovaných reálných dat, pročez je zcela transparentní a z logiky věci nejbližší realitě. Uvedené částky průměrné tržby na den jsou hodnoty toliko tvrzené samotným žalobce. Z těchto hodnot správce daně ani žalovaný nevycházel, jednalo se o pouhé tvrzení, nemohlo jít tudíž o podklad pro výpočet průměrné tržby na jednu účtenku. Na těchto žalobcem tvrzených částkách žalovaný toliko demonstroval, že správcem daně vypočtená průměrná částka tržby na jednu účtenku nebyla stanovena excesivně, jelikož se významně nelišila od výpočtu provedeného z žalobcem pouze tvrzené (nikoliv doložené) průměrné denní tržby, kdy s ohledem na počet účtenek vycházela průměrná tržba na účtenku v uvedeném intervalu 225 - 281 Kč, resp. 236 - 293 Kč. Podrobné zdůvodnění a výpočet je zachycen v bodě 84 napadeného rozhodnutí, na který krajský soud pro úplnost odkazuje. Lze tedy uzavřít, že žalobcem uváděné průměrné hodnoty byly použity toliko pro demonstraci, a to na podporu závěru, že daňová povinnost nebyla stanovena excesivním způsobem.
16. Konečně uváděl-li žalobce, že v odvolacím řízení namítal, že zvýšení cen v roce 2018 oproti roku 2017 bylo mezi 5,7-6,3 %, pročez by mělo dojít ke zvýšení vypočtené průměrné částky 235,83 Kč na částku 249,98 Kč, je tuto konstrukci nutno odmítnout. Z částky 235,83 Kč, jež byla stanovena jako průměrná tržba na účtenku za rok 2017, nelze vycházet vzhledem k tomu, že dopočítání daňové povinnosti za rok 2017 bylo specifické s ohledem na dopočet toliko za část roku. Žalobce v této souvislosti naopak zcela pomíjí, že za období leden až březen 2017 vycházela průměrná tržba na účtenku 281,73 Kč. Potom naopak zjištěný průměr pro rok 2018 v částce 286,13 Kč tvrzenému zvýšení cen vůbec neodpovídá a ve prospěch žalobce vychází v téměř totožné hodnotě. Krajský soud vzhledem ke kvalitě uvedené námítky, která se nachází v rovině pouhého tvrzení, které žalobce soudu nikterak neprokázal, může pouze zopakovat, že způsob výpočtu aplikovaný finančními orgány shledal zcela správným.
17. Na tomto místě navíc krajský soud opětovně odkazuje na výše shrnuté judikaturní závěry v bodě 10. tohoto rozsudku. Proto, aby mohl být žalobce potenciálně se svojí žalobou úspěšný, musel by tvrdit, že výsledná hodnota daňové povinnosti stanovená prostřednictvím pomůcek byla excesivní, tedy nepřiměřená reálnému stavu věci. Důkazní břemeno přitom

leželo na žalobci. Žalobce však uvedeným způsobem nepostupoval. Nejenže soudu ničeho neprokazoval, ani jeho tvrzení nesvědčí o excesivní povaze stanovené daňové povinnosti, jelikož z prostého porovnání tvrzených a stanovených částek (249,98 Kč versus 286,13 Kč) hrubý nepoměr nevyplývá.

18. Žalobce dále namítal neprovedení srovnání s jinými pohostinskými zařízeními. K tomu je však třeba uvést, že volba použitých pomůcek náleží výhradně do dispozice správce daně v mezích zákonných mantinelů vymezených v ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu. Daňový subjekt přitom *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*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Je tak na správci daně, aby zvolil vhodné pomůcky, na základě kterých dojde k spolehlivému stanovení daňové povinnosti, k čemuž v nyní projednávaném případě došlo. Finanční orgány disponovaly relevantními objektivizovanými údaji pocházejícími od samotného žalobce, vycházely z celoročních dat zaevidovaných žalobcem do EET. Krajský soud se tak zcela ztotožňuje s názorem žalovaného, že jiné pomůcky včetně srovnávání s dalšími subjekty byly nadbytečné. Ostatně žalovaný se s obdobnou námitkou zcela přiléhavě vypořádal v bodech 95 až 97 napadeného rozhodnutí.

III. Závěr a náklady řízení

19. Jelikož krajský soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému v soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost nevznikly.

Poučení:

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

Olomouc 19. září 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu