



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobce: **M. H.**, narozený X
bytem X
zastoupený obecným zmocněncem Mgr. T. P., LL.M.
bytem X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 17311/24/5200-10422-713106 ze dne 2. 7. 2024

takto:

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

Odůvodnění:

- Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 29. 5. 2023 dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob č. j. 496414/23/2510-50521-500700 a č. j. 149388/23/ 2510-50521-500700, jimiž žalobci doměřil daň za zdaňovací období roku 2017 ve výši 84 225 Kč (s povinností uhradit penále ve výši 16 851 Kč z doměřené daně) a za zdaňovací období roku 2018 ve výši 989 759 Kč (s povinností uhradit penále ve výši 197 952 Kč z doměřené daně). K žalobcovu odvolání žalovaný shora označeným (žalobou napadeným) rozhodnutím toliko doplnil výroky obou dodatečných platebních výměrů o

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odkaz na § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žaloba

2. Žalobce předeslal, že v příslušných zdaňovacích obdobích mu plynuly zdanitelné příjmy z tuzemských prodejů vozidel, která předtím zakoupil v cizině. Správce daně v rámci provedené daňové kontroly nepojal pochybnosti o existenci žalobcem přivezených vozidel, o jejich následném prodeji v tuzemsku ani o výši příjmů, které žalobci z jejich prodeje plynuly. Na druhou stranu správce daně vyloučil podstatnou část žalobcem uplatněných výdajů na dosažení příjmů s odůvodněním, že žalobce neprokázal oprávněnost jejich uplatnění. Správce daně tedy přistoupil ke stanovení výdajů na pořízení vozidel, resp. stanovení daně, podle pomůcek.
3. Žalobce v žalobě toliko namítl, že správce daně (potažmo žalovaný) mohl a měl stanovit daň dokazováním, neboť posouzení věci vyžadovalo odborných znalostí. Podle žalobce bylo přinejmenším u určitého vzorku (a sice reprezentativního vzorku, k čemuž žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42) vozidel možné cestou znaleckého posudku zjistit, jaká by měla být jejich obvyklá cena. Žalobce dodal, že takovou odbornou skutkovou otázku si orgán veřejné moci nemůže posoudit sám.
4. Z tohoto důvodu žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 11. 10. 2024. V něm zejména uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly obstaral technické průkazy, respektive původní technické průkazy pocházející ze zemí EU, k vozům, ke kterým žalobce evidoval daňově uznatelný výdaj ve své daňové evidenci a ke kterým předložil kupní smlouvy. Následně správce daně porovnal posledního majitele uvedeného v technickém průkazu se jmény a adresami žalobcových dodavatelů uvedených na žalobcem předložených kupních smlouvách. Tímto porovnáním zjistil, že údaje o dodavatelích na žalobcem předložených kupních smlouvách nebo údaje o zemích, z nichž měla být vozidla pořízena, se často neshodovaly s údaji o posledním vlastníku uvedenými v technických průkazech. Konkrétně se jednalo o nesoulad u 73 vozidel z celkového počtu 174 ve zdaňovacím období 2017 a u 137 vozidel z celkového počtu 185 ve zdaňovacím období roku 2018. Na to správce daně zaslal více než 250 žádostí o mezinárodní výměnu informací německé a rakouské daňové správě, a to za účelem ověření, zda kupujícím byl žalobce a jaká byla sjednána kupní cena, stejně jako za účelem ověření data odhlášení z evidence vozidel, porovnání jména posledního hlášeného majitele a vyžádání kopií smluv o prodeji příslušných vozidel. Ve většině případů se správcem daně zjištěné informace neshodovaly s tvrzeními žalobce, jelikož prodávající z předložených kupních smluv nebyli dohledatelní či osoby takového jména neexistovaly, případně chyběla bližší identifikace prodávajícího, deklarovaní prodávající z předložených kupních smluv dané auto nikdy nevlastnili či je dříve prodali jiným osobám, anebo je sice žalobci prodali, avšak předložili k tomu kupní smlouvy s nižší kupní cenou, než jaká byla uvedena na kupních smlouvách předložených žalobcem.
6. Žalovaný dále ve vyjádření uvedl, že kvůli popsáným kontrolním zjištěním vyloučil správce daně v příslušných zdaňovacích obdobích podstatnou část žalobcem uplatněných výdajů na dosažení příjmů z prodeje vozidel. Rozvedl pak, že v této věci byly dle jeho názoru splněny všechny tři podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že (i.) daňový subjekt nesplní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, (ii.) v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování a (iii.) daň může být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Podle žalovaného totiž žalobce nepředložil daňovou evidenci vedenou v souladu s § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ani důkazy takovou evidenci nahrazující. Evidence výdajů předložená žalobcem v průběhu daňové kontroly byla správcem daně s ohledem na zjištěné nesrovnalosti ze zajištěných důkazních prostředků z mezinárodní výměny informací zpochybněna. Daň nebylo možno stanovit dokazováním, protože došlo k výraznému zatemnění obrazu žalobcova hospodaření s ohledem na rozsah zpochybnění žalobcem uplatněných výdajů ve zdaňovacím období roku 2017 a 2018.

7. Samotnou žalobní námitku, podle níž neměla daň být stanovena podle pomůcek, nýbrž dokazováním, žalovaný důrazně odmítl, přičemž žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, označil za nepřipadný. Žalovaný zopakoval, že zjištění učiněná správcem daně ve vztahu k žalobcem předložené evidenci výdajů vedla ke zpochybnění této evidence, a proto žalobcem předložená evidence nemohla být považována za evidenci, která by mohla nahradit daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Jelikož došlo ke zpochybnění 49 % výdajů uplatněných za období roku 2017 a 74 % výdajů uplatněných za období roku 2018, nebylo možné stanovit výdaje na základě žalobcem předložené daňové evidence. Nebyly zde tedy důkazy, kterými by mohly být prokázány žalobcem deklarované výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
8. Podle žalovaného byly správcem daně uplatněné pomůcky (žalobcovy průměrné marže ze zahraničního nákupu a následného tuzemského prodeje vozidel) spolehlivé, neboť jejich konstrukce vycházela z těch koupí realizovaných samotným žalobcem, které byly při daňové kontrole prokázány, a ze skutečností zjištěných správcem daně na základě provedené mezinárodní výměny informací. Žalovaný dále v odst. 49 svého vyjádření k žalobě podrobně popsal způsob, jakým správce daně vypočetl žalobcovy průměrné marže v příslušných zdaňovacích obdobích, tj. průměrnou marži 8,07 % v roce 2017 a 25,32 % v roce 2018. Použitím těchto průměrných marží byly stanoveny žalobcovy uznatelné výdaje za příslušná zdaňovací období; podle žalovaného takto zvolené a uplatněné pomůcky nejsou nikterak excesivní a umožnily dostatečně spolehlivé stanovení daně.

Posouzení věci soudem

9. Soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání, protože nebylo prováděno dokazování, žalovaný s rozhodnutím bez jednání vyjádřil souhlas a žalobci marně uplynula zákonná lhůta k vyjádření případného nesouhlasu.
10. Žalobce uplatnil v žalobě jediný žalobní bod. Vymezil se jím vůči postupu správce daně (aprobovanému žalovaným v napadeném rozhodnutí), spočívajícímu v doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018 žalobci podle pomůcek, ačkoli dle žalobcova přesvědčení bylo možné daň stanovit na základě dokazování. Soud z důvodů níže uvedených shledal toto žalobcovo přesvědčení neopodstatněným.
11. 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

12. Výkladem výše citovaného ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zejména v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, k němuž byla publikována právní věta: *„Pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) 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.“*
13. V poměrech nyní posuzované věci je třeba zdůraznit, že žalobce nesporně důvodnost zpochybnění jím předložené daňové evidence výdajů vynaložených na pořízení vozidel. Přesvědčení, že i přesto bylo možné daňově uznatelné výdaje stanovit dokazováním, čerpá žalobce z možnosti znaleckého zkoumání obvyklé ceny jednotlivých vozidel. Soud však považuje za zjevné, že i kdyby správce daně býval v rámci dokazování (v průběhu daňové kontroly) učinil skutková zjištění o obvyklé ceně toho kterého vozidla, neměla by taková zjištění jakoukoli relevanci pro účely stanovení daně dokazováním. Z hlediska daňově uznatelných nákladů (§ 24 zákona o daních z příjmů) totiž mohou být relevantní pouze skutková zjištění o pořizovacích cenách žalobcem zakoupených vozidel, tedy přesněji o konkrétních částkách, které žalobce skutečně vynaložil.
14. Soud zdůrazňuje, že zjištění (prokázání) obvyklé ceny určité věci se svou povahou nerovná zjištění (prokázání) ceny, za kterou byla věc skutečně pořízena, ačkoli je myslitelné, aby se ve vztahu ke konkrétnímu předmětu tyto veličiny nominálně shodovaly.
15. Podle § 2 odst. 2 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů *obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu majetku nebo služby a určí se ze sjednaných cen porovnáním.* Z citované legální definice obvyklé ceny je očividné, že jde o kvalifikovaný odhad potenciální (běžně dosažitelné) ceny stejného či obdobného prodávajícího majetku nebo poskytované služby. Její zjištění ve vztahu k jednotlivým žalobcem pořízeným vozidlům by tedy mohlo prokázat pouze to, za jakou cenu žalobce nejspíš **býval mohl** vozidla nakoupit (soud vědomě ponechává stranou, že dle zákonné definice má jít o cenu dosažitelnou v obvyklém obchodním styku v tuzemsku, zatímco žalobce vozidla nakupoval v zahraničí). Předmětem dokazování v daňovém řízení ohledně deklarovaných výdajů na dosažení, udržení a zajištění příjmů ovšem nemá být to, jaké výdaje daňový subjekt býval mohl vynaložit, nýbrž jaké výdaje skutečně vynaložil; o tom však obvyklá cena nemůže vypovědět ničeho. Soud tedy uzavírá, že žalobce v konečném důsledku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prosazoval, aby v daňovém řízení byla zjišťována skutečnost, která nebyla pro stanovení výše daňově uznatelných výdajů dokazováním rozhodná, a nemohla tedy ani přispět ke stanovení daně na základě dokazování. Správce daně nepochybil tím, že před doměřením daně (vč. stanovení daňově uznatelných výdajů podle pomůcek) nezjišťoval obvyklou cenu žalobcem pořízených vozidel. To činí příslušnou žalobní námitku nedůvodnou.

16. Soud pro úplnost uvádí, že výše přibližená povaha obvyklé ceny jakožto kvalifikovaného odhadu nebránila sama o sobě tomu, aby správce daně po ukončení dokazování a při stanovení daně podle pomůcek zařadil mezi takové pomůcky důkazy prokazující obvyklou cenu jednotlivých vozidel (typicky by se mohlo jednat o znalecké posudky). V podstatě se totiž lze ztotožnit s žalobcovým přesvědčením, že zohlednění obvyklé ceny může přispět ke spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek. Že tak správce daně neučinil při stanovení daně dle pomůcek, však žalobce nenamítal (podstatou jeho námitky bylo, že daň měla být stanovena dokazováním). Soud proto neměl důvod vykročit z mezí uplatněného žalobního bodu a detailně se zabývat otázkou, zda správcem daně zvolená konstrukce pomůcek nebyla excesivní a zda umožňovala dostatečně spolehlivé stanovení daně. Dále na okraj soud poznamenává, že ve shodě se žalovaným nepovažuje zvolené pomůcky (žalobcova průměrná marže ze zahraničního nákupu a následného tuzemského prodeje vozidel) za excesivní, neboť vycházejí z obchodů uskutečněných samotným žalobcem v příslušných zdaňovacích obdobích.
17. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.
18. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, pročez nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a proto soud výrokem II. tohoto rozsudku nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

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). 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.

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 24. března 2025

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.