



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **GREGOCAR, s. r. o.**, sídlem Vlkošská 279, Vracov, zastoupená JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, sídlem Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2021 č. j. 47689/21/ 5200-11432-71178, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 4. 2024, č. j. 62 Af 10/2022-75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu a řízení před krajským soudem

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2021, č. j. 47689/21/520011432-71178, částečně změnil a ve zbytku potvrdil rozhodnutí – dodatečné platební výměry – Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 2. 8. 2019, č. j. 3789286/19/3013-50521-706665 a č. j. 3790670/19/3013-50521-706665, tak, že žalobkyni 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 žalobkyně.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně správní žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Krajský soud uvedl, že daňové orgány správně vyhodnotily žalobkyní předložené doklady, své závěry o neprokázání vynaložení výdajů za nákup ojetých automobilů od společnosti FARMOSI AUTO Srl. (dále jen „Farmosi“) přitom dostatečně podložily. Pochybnosti ohledně dodání ojetých automobilů daňové orgány opřely zejména o skutečnost, že zástupce společnosti F. B. K. zemřel dne X, a přesto je následně na fakturách žalobkyně uveden jeho podpis. Dle předložených dokladů se měly obchody s ojetými automobily uskutečňovat několikrát do týdne, opakované dojíždění B. K. do České republiky přitom daňové orgány vyhodnotily jako nevěrohodné. Žalobkyně nevedla skladovou evidenci, neprováděla inventarizaci zásob. Společnost Farmosi nevyvíjela v letech 2015 a 2016 žádnou ekonomickou činnost, nepodávala daňová přiznání, nikdy nevykazovala dodání zboží do jiného členského státu, pro správce daně je nekontaktní. Žalobkyně za dodání ojetých automobilů platila v hotovosti. Dle krajského soudu není možné na projednávanou věc vztáhnout závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133. Žalobkyně své tvrzení ohledně v hotovosti vynaložených výdajů za nákup automobilů od společnosti Farmosi neprokázala, správce daně neměl povinnost zjišťovat, s jakým jiným zahraničním subjektem žalobkyně deklarované nákupy v hotovosti uskutečnila. Odkaz na rozhodnutí o přestupku za realizaci nadlimitních plateb v hotovosti na uvedených závěrech nemůže nic změnit, neboť předmět každého z řízení je odlišný. Žalovaný se s námitkou týkající se stavu hotovosti v pokladně žalobkyně náležitě vypořádal.

[3] Krajský soud vzal za prokázané, že žalobkyně vykonávala ekonomickou činnost v podobě prodeje ojetých automobilů, ze které jí plynuly příjmy. Daňové orgány přitom nezpochybnily příjmy z prokázaného prodeje automobilů, poukaz žalobkyně na existenci prodaných automobilů se tak mýjí s nosnými důvody rozhodnutí. Jelikož je zřejmé, že žalobkyně musela prodané automobily nějakým způsobem získat, přistoupily daňové orgány ke stanovení výdajů pomocí pomůcek. Krajský soud dospěl k závěru, že se správce daně při použití pomůcek nedopustil jakéhokoli excesu, esenciální výdaje stanovil přesvědčivě a přezkoumatelně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že v projednávaném případě správce daně nepřiznal esenciální výdaje, ale stanovil daň podle pomůcek. Podle usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 296/2020-133 platí, že přiznání esenciálních výdajů jako náhradního způsobu určení nákladů je věcí dokazování. Nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, správce daně měl povinnost stanovit daň dokazováním (stanovením esenciálních výdajů). Krajský soud v napadeném rozhodnutí slučuje esenciální výdaje a pomůcky. Napadený rozsudek je vnitřně rozporný, neboť krajský soud hodnotí přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek jako správné, v jiné části však uvedl, že správce daně nemá povinnost bez dalšího stanovit daň dle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží. Daňové orgány stanovily daň v nereálné a zcela nepřiměřené výši, neboť použité pomůcky jsou nesprávné. Správce daně při výpočtu

pokračování

vycházel z průměrné marže při prodeji vozidel pořízených v České republice, nezohlednil, že v projednávaném případě stěžovatelka obchodovala s vozidly dováženými ze zahraničí, při jejichž prodeji je marže nižší. Při výpočtu správce daně navíc zohlednil vzorek pouze 20 automobilů, což nemá statistickou relevanci. Krajský soud se s těmito námitkami stěžovatelky nevypořádal, pouze obecně uvedl, že se správce daně při aplikaci pomůcek nedopustil excesu. Skutečnost, že stěžovatelka dovezla automobily ze zahraničí, byla v daňovém řízení prokázána, nebyla ani nijak zpochybněna. Stěžovatelkou deklarovaná cena vozidel byla v zásadě totožná s cenou dle znaleckých posudků.

[5] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v projednávané věci jednoznačně byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, neboť stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno stran daňové uznatelnosti tvrzených nákladů (a rovněž odpisů). S ohledem na nezpochybnitelnou existenci fakticity plnění byl naplněn základní předpoklad pro zohlednění esenciálních výdajů. Stěžovatelka musela vynaložit nějaké výdaje na nákup automobilů, což se promítlo do volby pomůcek, neboť bylo nutné stanovit „kvalifikovaný odhad“ výdajů, které musely být vynaloženy. Konstrukce pomůcek maximálně respektuje specifika obchodování stěžovatelky. Daňové orgány použily aritmetický průměr obchodní přírážky u nezpochybněných obchodních případů stěžovatelky. Všechny zahraniční obchody stěžovatelky byly zpochybněny, nebylo proto možné vyjít z údajů o přírážkách stran zahraničních obchodů. Není také pravdou, že by stěžovatelce nebylo známo, že zahraniční obchody byly zpochybněny.

[6] **Stěžovatelka** v replice dodává, že také žalovaný pomíjí rozdíl mezi dokazováním a stanovením daně podle pomůcek. Spojení těchto způsobů stanovení daně je nepřipustné. Žalovaný sám připustil, že mělo dojít ke stanovení esenciálních výdajů. Stěžovatelka k replice přiložila znalecké posudky týkající se stanovení pořizovací ceny vozidel.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[8] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“)], a dospěl k závěru, že **kasační stížnost není důvodná**.

[9] Krajský soud v napadeném rozsudku správně vycházel z toho, že primární povinnost tvrdit a prokázat správnost daňových tvrzení leží na daňovém subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí unést břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, nastupuje stanovení daně dalším způsobem, a sice podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Je tedy zřejmé, že stanovit daň podle pomůcek je možné za splnění tří následujících podmínek: (1) daňový

subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, (2) daň nebylo možné stanovit dokazováním a (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

[10] Je tedy zřejmé, že stanovení daně za použití pomůcek je postupem, který nastupuje v případě, nedostojí-li daňový subjekt svým zákonným povinnostem, přičemž daň z toho důvodu nelze stanovit dokazováním. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň (pokud možno co nejvíce) blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, při jejímž uplatnění je daňový subjekt nucen nést následky vlastních pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21). V rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 293/2020-56, Nejvyšší správní soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, vyslovil, že *„ke stanovení daně podle pomůcek přistupuje správce daně v situaci, kdy daňový subjekt při dokazování tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Pomůcky proto přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. V takovém případě totiž není úkolem správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky. Ke stanovení daně podle pomůcek tak správce daně přistupuje typicky tehdy, kde daňový subjekt předloží účetnictví neúplné či nevěrohodné.“*

[11] Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému závěru jako krajský soud, že stěžovatelka neprokázala vynaložení výdajů za nákup ojetých automobilů od společnosti Farmosi. Stěžovatelka unesla primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Daňové orgány však vyjádřily prokazatelné pochybnosti, zda ojeté automobily dodala stěžovatelce skutečně společnost Farmosi. V kasační stížnosti stěžovatelka zjištění daňových orgánů přímo nezpochybňovala, lze proto odkázat na rozsudek krajského soudu (resp. rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud tak pouze stručně opakuje, že na předložených fakturách je uveden podpis zástupce společnosti Farmosi, který však před datem vystavení faktur zemřel. Také způsob obchodní spolupráce stěžovatelky a společnosti Farmosi daňové orgány označily za nevěrohodný, neboť zástupce společnosti Farmosi měl kvůli jednotlivým prodejm i několikrát do týdne dojíždět z Rumunska do sídla stěžovatelky v České republice. Obchody probíhaly v hotovosti, stěžovatelka nevedla skladovou evidenci a neprováděla inventarizaci zásob. Společnost Farmosi je nekontaktní, nikdy nevykazovala dodání do jiného členského státu a v rozhodné době nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost. Tyto pochybnosti daňových orgánů se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit. V důsledku výše uvedeného nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro přechod ke stanovení daně dle pomůcek.

[12] Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, ale měly být zohledněny tzv. esenciální výdaje. Dle stěžovatelky žalovaný a krajský soud stanovení daně dle pomůcek a zohlednění esenciálních výdajů zaměňují, esenciální výdaje lze přitom zohlednit pouze v případě stanovení daně dokazováním dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS.

[13] Nejvyšší správní soud se s námitkou stěžovatelky neztotožnil. Je pravdou, že rozšířený senát v usnesení č. j. 8 Afs 296/2020-133 zdůraznil, že zohlednění esenciálních výdajů má své místo v rámci primárního způsobu stanovení daně, tj. stanovení daně na

pokračování

základě dokazování. Tento závěr je však nutné vykládat v kontextu stěžejní otázky, kterou se rozšířený senát zabýval, tedy zda je povinností daňových orgánů v případě neprokázání daňové uznatelnosti určitého výdaje stanovit dle pomůcek relevantní část esenciálních výdajů. V tomto kontextu rozšířený senát uzavřel, že zohlednění esenciálních výdajů spadá pod způsob stanovení daně dokazováním, neboť je na daňovém subjektu, aby tvrdil a prokázal, že k vynaložení esenciálních výdajů muselo dojít, případně v jaké výši byly tyto výdaje nezbytně vynaloženy. Vynaložení esenciálních výdajů tak dokazuje daňový subjekt a není povinností správce daně je zjišťovat a zohlednit při stanovení daně dle pomůcek. Závěry usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 296/2020-133 však nelze vykládat v tom smyslu, že brání správci daně při stanovení daňové povinnosti dle pomůcek jakkoliv zohlednit, že daňový subjekt musel objektivně vynaložit určité minimální náklady na pořízení existující služby nebo zboží.

[14] S ohledem na zvolenou pomůcku pro stanovení daně v projednávané věci (obvyklá obchodní marže u obdobných stěžovatelkou realizovaných obchodních případů) je zohlednění nezbytnosti nákupu zboží zcela racionální a v konečném důsledku ve prospěch stěžovatelky. Současně se nejedná o případ směšování stanovení daně podle pomůcek a dokazováním, jak namítá stěžovatelka.

[15] V § 98 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je obsažen demonstrativní výčet možných pomůcek. Pomůckou může být jakýkoli poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Volba, kterou z dostupných a způsobilých pomůcek správce daně pro kvalifikovaný odhad použije, je na správci daně. Omezen je pouze v tom, že nesmí dojít k hrubému či zjevnému excesu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Žalovaný ani správní soudy pak nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, nedošlo-li zcela zjevně k nesprávnému či nelogickému postupu při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Možnost daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost správcem daně použitých pomůcek je tak velmi omezená

[16] Způsob použití pomůcek v projednávaném případě je v souladu s výše uvedenými pravidly. Správce daně vyšel z aritmetického průměru obchodní přírážky u nezpochybněných obchodních případů stěžovatelky. Na základě výsledku poté dopočítal předpokládanou výši výdajů, kterou měla stěžovatelka vynaložit na nákup automobilů ve zpochybněných obchodních případech. Daňové orgány tak primárně vyšly z jiných, avšak obdobných obchodních případů stěžovatelky, což Nejvyšší správní soud považuje za racionální, v žádném případě se nejedná o hrubý či zjevný exces, který by opravňoval správní soud k zásahu do správního uvážení daňových orgánů. Stěžovatelka namítala, že daňové orgány vyšly z obchodní přírážky pro prodej tuzemských automobilů, automobily dovezené ze zahraničí se dle stěžovatelky v tuzemsku neprodávají s tak vysokou obchodní přírážkou. Tato svá tvrzení o různé výši obchodní přírážky u obou typů obchodů však nijak neprokázala. Restriktivnímu přístupu k přezkumu pomůcek použitých správcem daně odpovídá též stručnost odůvodnění napadeného rozsudku v této části, který tak není nepřezkoumatelný.

[17] Nejvyšší správní soud tak dospěl k totožnému závěru jako krajský soud, že stanovení daně dle pomůcek v projednávaném případě není zatíženo hrubým či zjevným excesem. Argumentaci krajského soudu je nutné pouze částečně korigovat v tom, že daňové orgány

neodůvodnily použití konkrétní výše obchodní přírážky tím, že stěžovatelka neprokázala, že zpochybněné obchodní případy měly zahraniční povahu. Konkrétní výše obchodní přírážky byla určena na základě nezpochybněných obchodních případů stěžovatelky, které měly vnitrostátní povahu. Daňové orgány však zpochybněné obchodní případy nepovažovaly za vnitrostátní obchody. I když bylo nutné argumentaci krajského soudu částečně korigovat, závěr uvedený v napadeném rozsudku je správný. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvody pro zrušení napadeného rozsudku.

[18] K námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud dodává, že tvrzený rozpor vytváří sama stěžovatelka, neboť v bodě 27 rozsudku krajský soud obecně popisuje následky neprokázání daňové uznatelnosti konkrétního výdaje, v bodě 32 rozsudku se pak již vyjadřuje ke konkrétním okolnostem projednávaného případu. Nejedná se proto o totožné situace, rozsudek krajského soudu není vnitřně rozporný.

[19] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka k replice přiložila znalecké posudky týkající se ceny prodaných automobilů vypracované v rámci trestního řízení. Při doplňování dokazování v řízení před soudem nelze odhlédnout od specifické povahy daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57). V tomto řízení totiž daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností. Je proto na něm, aby již v řízení před daňovými orgány navrhoval k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry daňových orgánů tedy nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost v daňovém řízení nesplní, nemůže pak již rozhodnutí daňových orgánů vycházející z těchto skutečností zpochybňovat před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které mohl uplatnit již v daňovém řízení. Řízení před soudem nemá a nemůže nahrazovat řízení před daňovými orgány, tím spíše to platí pro řízení o kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka neuvádí, že by neměla možnost nechat si vypracovat a předložit znalecké posudky již v daňovém řízení, přinejmenším některé z nyní přiložených posudků byly vypracovány v době před rozhodnutím žalovaného. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud k přiloženým znaleckým posudkům nepřihlédl, neboť jejich předložení je opožděné.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[21] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. května 2025

pokračování

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu