ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **GREGOCAR, s. r. o.**
sídlem Vlkošská 279, Vracov
zastoupen 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 žalovaného ze dne 6. 6. 2023, č. j. 18756/23/5200-11432-711778,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2017 a vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 podle pomůcek.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobce dne 30. 7. 2019 daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018. Finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o účinnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za nákup ojetých vozidel ze zahraničí, které žalobce ani po opakovaných výzvách k prokázání skutečností v rámci daňové kontroly nerozptýlil. Finanční úřad proto žalobci stanovil daň podle pomůcek. Dne 24. 11. 2021 vydal dodatečný platební výměr č. j. 4601001/21/3013-50521-702345, kterým žalobci doměřil daň za zdaňovací období 2017 vyšší o částku 714 970 Kč a stanovil penále ve výši 142 994 Kč, a platební výměr č. j. 4601968/21/3013-50521-702345, kterým žalobci vyměřil daň za zdaňovací období roku 2018 ve výši 1 077 680 Kč. Důvody a postup při stanovení daně podle pomůcek podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole z 15. 11. 2021, č.j. 4550589/21/3013-60561-712081 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).

3. Proti shora uvedeným rozhodnutím finančního úřadu podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

II. Žaloba

4. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a nezákonné.

5. Namítá, že daň bylo možnost stanovit dokazováním, neboť prokázal daňovou uznatelnost vynaložených nákladů. Správní orgány zpochybnily nákupy existujících vozidel ze zahraničí, které představovaly více jak 90 % nákladů. Žalobce doložil veškeré daňové doklady i přehlednou tabulku zachycující vazbu mezi nákupem a prodejem vozidla, z níž je zřejmé datum nákupu, nákupní cena, vozidlo, VIN, datum prodeje, jméno dodavatele, jméno odběratele a prodejní cena. Nesoulady vytýkané žalovaným jsou v řádu procent, tudíž nemohou zpochybnit použitelnost tabulky. Finanční úřad měl vyhodnotit jednotlivé obchodní případy, čímž by byl nákup podstatné části nakoupených vozidel prokázán.

6. Dále namítá, že nebyl finančním úřadem řádně vyzván k prokázání požadovaných skutečností, neboť výzva č. 21404/21 obsahovala nosné důvody až ve svém odůvodnění, nikoli ve výroku, na nějž je daňový subjekt povinen reagovat.

7. Z předložených dokumentů a listin, které měl finanční úřad k dispozici, bylo možno identifikovat provedené platby. Žalobci nebyly sděleny konkrétní nedostatky dokladů, které bylo třeba napravit. Žalovaný tuto námitku v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal. Odkázal pouze na Zprávu o daňové kontrole, aniž by uvedl, že s takovým vypořádání souhlasí; napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.

8. Dále zpochybnil spolehlivost stanovené daně, přičemž své důvody uvedl již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správní orgány pro určení průměrné marže využily pouze vozidla pořízená v České republice a s těmito pomůckami dopočítaly marži vozidel pořízených v zahraniční. Tímto způsobem však nelze postupovat. Vzorek 20 aut pořízených v tuzemsku nelze aplikovat na 500 aut ze zahraničí. Průměrná marže podle účetnictví

žalobce u vozidel ze zahraničí za rok 2017 činila 4,11 % a za rok 2018 4,81 %. Pořizovací cena vozidel ze zahraničí je vyšší než v případě nákupu od tuzemského subjektu. Žalovaný tak nezohlednil specifika obchodování se zahraničím.

9. Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesní postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný uvedl, že všechny námitky uplatněné v žalobě (vyjma tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí) již vypořádal v napadeném rozhodnutí. Existence vozidel nebyla sporná, sporné byly náklady žalobce na nákup vozidel od zahraničních dodavatelů. Finanční úřad nezpochybnil příjmy žalobce, jeho náklady stanovil s využitím výnosů a průměrné obchodní přirážky z nezpochybněných obchodních případů s tuzemskými vozidly. Tím došlo k zahrnutí nákladů nutných pro dosažení stanovených výnosů (tzv. esenciálních výdajů). Žalobce neprokázal vedení skladové evidence, neprokázal řádné provedení inventarizace a ve zdaňovacím období roku 2018 vykazoval záporný stav pokladny. Nebylo tak možné zjistit, zda byly v účetnictví žalobce zaznamenány veškeré obchodní případy.

11. Vzhledem k tomu, že žalobce účtoval o zásobách způsobem B, bez průkazné evidence skladových zásob zboží nebylo možno objektivně posoudit, zda veškeré náklady vynaložené na pořízení zboží lze považovat za náklady v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Ani žalobcem doložená tabulka nebyla průkazná. Žalobce nepředložil přesné okolnosti naskladnění a případného vyskladnění vozidel při prodeji. Nebylo tedy možné ověřit, zda příslušné náklady jsou v základu daně uplatněny ve správné výši, resp. zda jsou tvrzení o nákupu vozidel reálná. Nebyla prokázána ani vazba mezi prodanými a nakoupenými vozidly. Sám žalobce připouští, že v některých případech byla auta hrazena tzv. v balíku. Finanční úřad tak nemohl z pohybů na příslušném bankovním účtu zjistit, za jaké zboží či služby byly částky poukazovány a zda zaplacené částky souhlasí s částkami na konkrétní faktuře.

12. Finanční úřad při stanovení daně podle pomůcek vycházel z údajů týkajících se samotného žalobce, zohlednil specifika jeho podnikání, aby se výsledná daň co nejvíce blížila dani skutečné. K namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že se v daném směru s úvahou finančního úřadu ztotožnil. Bylo na žalobci, aby řádnou identifikaci plateb provedl.

13. Navrhl, aby soud žalobu zamítl. Na svém procesním postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

IV. Posouzení věci

14. Žaloba **není** důvodná.

15. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť jde o vadu, která by bránila věcnému přezkumu rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

16. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit samotný obsah rozhodnutí nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí vůbec meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví jasný právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (např. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Přezkoumatelnosti přitom nebrání, vycházel-li odvolací orgán z prvostupňového rozhodnutí, pokud i v takovém případě reagoval na odvolací námitku.

17. Napadené rozhodnutí shora uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost vyhovuje, je řádně odůvodněné, jeho obsah není vnitřně rozporný či nesrozumitelný, závěry žalovaného jsou založeny na logických argumentech. Upozorňuje-li žalobce konkrétně na body 58 a 59, je soud přesvědčen, že ani v této části napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí. Žalovaný v bodech 58 a 59 odkázal na konkrétní části Zprávy o daňové kontrole, s nimiž se věcně ztotožnil, a dodal, že žalobce nevyužil časového prostoru k identifikaci jednotlivých plateb. Ze žalobcem zmiňovaných pasáží napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si žalovaný osvojil závěry finančního úřadu obsažené ve Zprávě o daňové kontrole a shodně jako finanční úřad uzavřel, že předložené doklady neprokázaly souvislost mezi nákupy a prodeji zahraničních vozidel. Závěry žalovaného nejsou nelogické či zmatečné. Z hlediska přezkoumatelnosti obstojí. Námitka tak není důvodná.

18. Soud dále hodnotil, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, resp. zda byla daň žalobci stanovena dostatečně spolehlivě.

19. 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.* Odst. 2 dále uvádí, že *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny*. Z odst. 3 plyne, že *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 získané při správě daní*.

20. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Odst. 4 stanoví, že *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. Z odst. 5 písm. c) plyne, že *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. Soud se na základě uplatněných žalobních námitek zabýval tím, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jimiž jsou a) nesplnění některé z povinností při dokazování, b) daň nelze stanovit dokazováním, a c) spolehlivé stanovení daně.

22. Úvodem lze poznamenat, že doměřením daně žalobci za zdaňovací období let 2015 a 2016 podle pomůcek se soud zabýval již v rozsudku ze dne 4. 4. 2024, č. j. 62 Af 10/2022-75. Tyto závěry byly potvrzeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2025, č. j. 6 Afs 89/2024-44; ze závěrů těchto rozsudků soud vycházel i v nynější věci.

23. Stanovení daně podle pomůcek je mimořádné náhradní řešení, které spočívá v kvalifikovaném odhadu stanovené daně. Oprávněnost tohoto postupu prokazuje správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně "pouze" kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018-46, nebo ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023-30). Současně však platí, že pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Neunesení důkazního břemena je třeba posuzovat v konkrétních souvislostech řešeného případu.

24. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dne 30. 7. 2019 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň za zdaňovací období 2017 a 2018. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil finančnímu úřadu požadované podklady (účetnictví, daňové doklady, sestavy a technické nosiče dat z účetnictví daňového subjektu), finanční úřad dne 14. 8. 2019 vydal výzvu k prokázání skutečností (č. j. 3811356/19/3013-60561-712081, tzv. „Výzva I"), jíž vyzval žalobce k doložení, že jím tvrzené údaje za zdaňovací období roku 2017 a 2018 jsou správné. Na tuto výzvu žalobce reagoval předložením účetního deníku, hlavní knihy, mzdových podkladů v elektronické podobě, evidence pro účely daně z přidané hodnoty, kopií prvotních daňových dokladů k běžným nákladům, faktur vydaných žalobcem v roce 2018 (čís. řada 001 – 365, poslední faktura byla datována dne 19. 9. 2018) a faktur vydaných za období 2017 a 2018 souvisejících s jinými tržbami žalobce (půjčovné, provize za zprostředkování atp.). Žalobce dále uvedl, že možnost doložení dalších dokladů je omezena zásahem Celní správy ČR. Dne 18. 5. 2020 finanční úřad vydal žalobci výzvu k prokázání skutečnosti (č.j. 2738583/20/3013-60562-712466, tzv. „Výzva II") týkající se zejména daňové kontroly k dani z přidané hodnoty, ovšem i v tomto případě byl žalobce vyzván k předložení důkazů, jimiž by prokázal, od koho byla pořízená vozidla nakoupena a za jakou pořizovací cenu. Na tuto výzvu žalobce reagoval tak, že doložil doklady o pořízení vozidel nakoupených v tuzemsku. Na výzvu k vydání listin (výzva ze dne 23.11.2020, č.j. 4735738/20/3013-60562-712466) žalobce poskytl finančnímu úřadu veškeré faktury (včetně

kupních smluv) za zdaňovací období roku 2017 a 2018, nicméně nepředložil skladovou evidenci zboží za roky 2017 a 2018, ani jinou evidenci dokládající vazbu mezi nakupovanými a prodávanými vozidly v návaznosti na počáteční a konečné stavy skladových zásob zboží. Dne 12. 1. 2021 finanční úřad vydal žalobci výzvu k prokázání skutečností (č. j. 21404/21/3013-60561-712081, dále jen „Výzva III“), v níž vyzval žalobce k prokázání, že částky zaúčtované na účtu *504 000 Prodané zboží* představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této výzvě finanční úřad žalobci předestřel své pochybnosti o tom, že k nákupu vozidel ze zahraniční došlo v souladu s doklady vystavenými společností SIPOS LÁZSLÓ AUTO EOOD a VINNIAUTO EOOD a vyzval žalobce k prokázání, že ke dni 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018 provedl inventarizaci zásob ve smyslu § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Žalobce v reakci na Výzvu III odkazoval na přílohy (tabulka s údaji o dodavateli a datu pořízení jednotlivých vozidel, inventarizace 2017, dotaz na zabavené dokumenty ze dne 2. 2. 2021), které k jeho odpovědi nebyly připojeny.

25. Z podkladů předložených žalobcem v rámci daňové kontroly tak podle finančního úřadu nebylo zřejmé, zda k 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018 byla provedena řádná inventarizace zásob ve smyslu § 29 a 30 zákona o účetnictví. Finanční úřad ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 zpochybnil 90,53 % nákladů na pořízení zboží (stěžejní nákladová položka daňového subjektu) a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 94,08 % nákladů na pořízení zboží, které se týkaly nákupu vozidel od zahraničních dodavatelů (v předmětných zdaňovacích obdobích byly daňovému subjektu vystavovány faktury zahraničními dodavateli VINNIAUTO EOOD, resp. SIPOS LÁZSLÓ EOOD). Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 zůstalo 27 nezpochybněných obchodních případů (nákup a prodej) a ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 zůstalo 51 nezpochybněných obchodních případů. Při analýze účtu 211 002 Pokladna EUR hlavní knihy za rok 2018 počáteční stav tohoto účtu činil 14 593,43 Kč a od 2. 1. 2018 byl až na výjimky konečný denní stav tohoto účtu záporný; to je v případě peněz v pokladně nemožné. Záporný stav byl dorovnán zaúčtováním dokladu č. 14EP101 na částku 4 224 586,77 Kč s textem dorovnání pokladny (str. 13 a 14 Zprávy o daňové kontrole).

26. Finanční úřad na základě výše uvedeného dovodil, že žalobce nesplnil své povinnosti při dokazování, proto mu stanovil daň za příslušná zdaňovací období podle pomůcek. Finanční úřad nezpochybňoval existenci vozidel, ale náklady na nákup vozidel od zahraničních dodavatelů. Příjmy odpovídající zpochybněným nákladům finanční úřad nečinil spornými, proto na základě pomůcek stanovil náklady za vozidla pořízená ze zahraničí s využitím výnosů a průměrné obchodní přirážky z nezpochybněných obchodních případů s tuzemskými vozidly (str. 15 Zprávy o daňové kontrole).

27. Podle žalovaného bylo zpochybnění více než 90 % stěžejní části nákladů za nákup zboží, s nímž autobazar přirozeně musel mít nějaké náklady, za stavu, kdy příjmy zpochybněny nebyly, dostatečným důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. K tomu přistoupila další závažná pochybení žalobce při účtování (neprokázání vedení skladové evidence, neprovedení inventarizace ke zdaňovacímu období 2018, záporný stav pokladny atd.).

Důvody pro stanovení daně podle pomůcek tak podle žalovaného byly splněny (bod 48 napadeného rozhodnutí).

28. Se závěry správních orgánů ohledně neprůkaznosti předloženého účetnictví se soud ztotožnil. Uvedený závěr přitom nezpochybňuje ani žalobcem předložená přehledová tabulka (evidence ze dne 6. 8. 2021), na niž poukazuje v podané žalobě. K ní finanční úřad na stranách 12 a 13 Zprávy o daňové kontrole uvedl, že předložená evidence představuje soupis aut prodaných v letech 2017 a 2018 ve struktuře: typ vozidla, VIN, datum prodeje, odběratel, prodejní cena v Kč s uvedením údajů o nákupu příslušného vozidla ve struktuře: datum nákupu, dodavatel, nákupní cena v EUR nebo v Kč, podle konkrétního dodavatele. Finanční úřad zdůraznil, že přestože jsou v tabulce obsažena vozidla pořízená v letech 2012 až 2018, která byla následně v letech 2017 a 2018 prodána (a na první pohled tak tabulka dokládá provázanost mezi nákupem a prodejem zboží u vozidel), neposkytuje tato tabulka přehled o všech vozidlech pořízených v letech 2017 a 2018, ani nedokládá stav zásob vykázaný v daňovém přiznání za rok 2017 či v dodatečném daňovém přiznání za rok 2018. Předložená tabulka (evidence) nekoresponduje s ostatními podklady, které žalobce finančnímu úřadu předložil (účetní deník, hlavní kniha, seznam přijatých faktur od zahraničních dodavatelů a tabulky Vozy na skladě). Žalovaný v bodě 50 napadeného rozhodnutí poukázal na konkrétní rozpory uvedené v tabulce (prodej vozidel za zdaňovací období 2017 a 2018 dle účetního deníku, zůstatek zásob ke dni 31. 12. 2017 dle tabulky a dle účetního deníku, či kategorie Vozy na skladě) a zdůraznil, že tato evidence byla žalobcem předložena až po několika neformálních urgencích (přestože nebyla mezi dokumenty zabavenými celním úřadem), proto nelze vyloučit, že byla vytvořena dodatečně.

29. Neprůkaznost předložené evidence žalobce do jisté míry připouští i v podané žalobě. Uvádí však, že nesoulady vytýkané žalovaným jsou v řádu procent, takže i pokud by byly relevantní, nemohly by znamenat absolutní nepoužitelnost tabulky. S tím však soud nesouhlasí. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že bylo povinností správních orgánů vyhodnocovat podle předložené tabulky jednotlivé obchodní případy, čímž by byla podstatná část nakoupených vozidel prokázána. Za situace, kdy dodatečně doložená tabulka nekorespondovala s účetními doklady předloženými dříve žalobcem (viz bod 50 napadeného rozhodnutí), nebyla tato tabulka způsobilá prokázat vazbu mezi nákupem a prodejem konkrétních automobilů jako celek, neboť nebyla průkazná co do výchozích údajů, neobsahovala veškeré uskutečněné nákupy a byla předložena s větším časovým odstupem, což bylo způsobilé vyvolat pochybnosti o její pravdivosti. Důvodem pro stanovení daně podle pomůcek nebylo předložení jedné neprůkazné evidence (tabulky), ale zásadní nedostatky vedeného účetnictví (např. nedostatečná inventarizace), jakož i předložení dokladů, které s určitostí neprokazovaly veškeré náklady na pořízení vozidel ze zahraničí. Pochybnosti o průkaznosti účetnictví a předložených daňových dokladů tak neodstranila ani žalobcem předložená tabulka, neboť její údaje plně nekorespondovaly s účetnictvím žalobce a nebyly způsobilé prokázat vazbu mezi nákupem a prodejem konkrétních vozidel.

30. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že na základě předložených dokumentů a listin bylo možno identifikovat provedené platby. Jak bylo uvedeno výše, jak evidence (tabulka), tak

předložené účetnictví obsahovaly zásadní nepřesnosti, které znemožnily správním orgánům stanovit daň dokazováním.

31. Žalobce po celou dobu daňového řízení nedoložil doklady umožňující spojit platby za vozidla nakoupená ze zahraničí s příjmy z těchto vozidel. Tvrdil-li, že některá z aut byla hrazena tzv. v balíku, měl tomu přizpůsobit systém identifikace jednotlivých plateb, aby bylo možné přiřadit konkrétní platby za nakoupená vozidla ke konkrétním vystaveným daňovým dokladům. Závěry finančního úřadu, že jednotlivé platby nebylo možné identifikovat, tak obstojí (str. 8 a 9 Zprávy o daňové kontrole). Se závěry finančního úřadu v tomto směru se ztotožnil i žalovaný v bodech 58 a 59 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobce žádné nové konkrétní argumenty nepřinesl ani v řízení před soudem, závěry správních orgánů o neprůkazně vedeném účetnictví obstojí.

32. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že nebyl řádně vyzván k prokázání požadovaných skutečností Výzvou III. Podle žalobce je stěžejní výrok výzvy k prokázání skutečností, nikoli její odůvodnění.

33. K tomu soud poznamenává, že podstatou výzvy k prokázání skutečností je předestření pochybností ze strany správce daně ohledně předkládaných důkazů a poskytnutí časově a věcně vymezeného prostoru daňovému subjektu na tyto pochybnosti adekvátně reagovat. Důkazy předložené daňovým subjektem v reakci na výzvu správce daně k odstranění pochybností tak mají nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné podklady (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 154/2023-47, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Daňový řád formální náležitosti výzvy nestanovuje, klíčové je sdělení konkrétních pochybností daňovému subjektu (k materiálnímu pojetí výzvy viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, a ze dne 24. 2. 2025, č. j. 8 Afs 78/2024-83). Jak přiléhavě uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu § 102 daňového řádu, obsahuje tedy výrok i odůvodnění. Odůvodnění výzvy přitom obsahuje shrnutí a rozbor všech pro věc podstatných podkladů tak, aby obstál výrok rozhodnutí. Je tedy podstatné, zda obsah výzvy jakožto celku byl pro žalobce natolik konkrétní, aby mohl na pochybnosti ze strany finančního úřadu náležitě reagovat a dodatečně prokázat svá tvrzení jinými než doposud předloženými důkazy. Tento požadavek podle soudu předmětná výzva splňuje.

34. Finanční úřad ve Výzvě III (čítající 11 stran) shrnul dosavadní průběh řízení a na str. 6 až 9 předestřel své pochybnosti ohledně dodavatelů SIPOS LÁZSLÓ AUTO EOOD a VINNIAUTO EOOD. Konstatoval, že o zjištěných dodavatelích existují závažné pochybnosti, neboť není zřejmé, jakým způsobem byla vozidla přepravovávána, v jakém objemu byly v konkrétních okamžicích skladové zásoby, kde byla vozidla uskladněna, kdo nesl náklady na přepravu jednotlivých vozidel, zda tyto náklady byly již zahrnuty do kupní ceny vozidel hrazené daňovým subjektem atd. Vzhledem k tomu, že tyto doklady nebyly finančnímu úřadu doposud předloženy, vznikly mu pochybnosti, zda vůbec existují. Podle výsledku mezinárodního dožádání totiž společnost SIPOS LÁSZLÓ AUTO EOOD nevykonávala činnost a nedisponovala dokumenty za I. pololetí roku 2017, podávala nulová

přiznání k DPH a za červen 2016 až červenec 2018 podala nulová kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty, za srpen 2018 a září 2018 nepodala kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty vůbec. Soud nemá pochyb o tom, že finanční úřad v předmětné výzvě vyjádřil dostatečně konkrétní pochybnosti o průkaznosti a věrohodnosti dosud předložených dokladů, čímž na žalobce přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a byl povinen předložit k prokázání svých tvrzení další důkazy, kterými by pochybnosti správce daně rozptýlil. Argumentace žalobce, že tyto skutečnosti nevyplývaly z výrokové části výzvy, ale až z jejího odůvodnění, je účelová. Jak bylo uvedeno výše, není důležité, ve které části výzvy byly pochybnosti správce daně obsaženy, ale její materiální obsah. Ostatně požadavek na specifikování veškerých konkrétních pochybností a požadavků do výrokové části rozhodnutí je neúčelný a vedl by naopak ke zhoršení přehlednosti vydávané výzvy. Podle soudu bylo z obsahu Výzvy III nepochybné, že finanční úřad vyzval žalobce k doložení dalších důkazů prokazujících jeho tvrzení, neboť důkazy dosud předložené vyhodnotil jako nedostatečné. Nesplnění této důkazní povinnosti tak jde toliko k tíži žalobce.

35. Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že obstojí závěr správních orgánů, že žalobce v řízení neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním.

36. Pokud jde o námitky zpochybňující spolehlivost stanovené daňové povinnosti, v tomto ohledu jsou možnosti daňového subjektu do značné míry omezené. Daňový subjekt může namítat, že správce daně vybočil z mezí správního uvážení, neobjasnil, proč byla použita konkrétní pomůcka, případně že jeho úvaha trpí závažnými logickými deficity (např. obsahuje početní chyby či odporuje zásadám logického uvažování). Výběr konkrétní pomůcky musí reálně odrážet ekonomickou realitu žalobce a usilovat o přesnost ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu. Výše doměřené daně by měla rámcově odpovídat výši daně stanovené dokazováním. Daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, přitom povinnost tvrzení a povinnost důkazní ohledně nepřiměřenosti výše stanovené daně leží na daňovému subjektu, který tvrdí a prokazuje, z jakých důvodů považuje výši stanovené daně za nepřiměřenou (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2024, č. j. 2 Afs 333/2021-60, ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Použije-li správce daně důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, pak i ty slouží spolu s ostatními pomůckami ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu ke kvalifikovanému odhadu výsledné daňové povinnosti. Stanovení daně podle pomůcek tedy nebrání použití důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, které správce daně nezpochybnil. Správce daně není omezen ve výběru, co použije jako pomůcku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103), jeho postup však musí vést ke spolehlivému stanovení daně. Vychází-li správce daně z dokladů, které žalobce sám předkládá a jejichž průkaznost nezpochybnil, postupuje v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Použitelnost shora nastíněných judikatorních závěrů nezpochybňuje ani žalobce v podané žalobě. Relevantním hlediskem tedy je, zda lze na základě správcem daně vymezených pomůcek stanovit daň dostatečně spolehlivě. Čím přesnější informací (jež následně využije jako pomůcku) správce daně disponuje, tím přesněji může daň stanovit.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

37. Ke způsobu stanovení daně a její spolehlivosti se žalovaný vyjádřil v bodech 61 až 86 napadeného rozhodnutí. Vycházel přitom z údajů obsažených na str. 15 až 21 Zprávy o daňové kontrole. Finanční úřad využil údaje uvedené v účetnictví žalobce, které nebyly zpochybněny, daňové doklady, výkazy zisku a ztráty tvořící přílohu daňového přiznání za rok 2017 a dodatečného daňového přiznání za rok 2018 a z dodatečných daňových přiznání za roky 2017 a 2018. Pokud jde o výnosy za rok 2017 ve výši 74 045 000 Kč, ty finanční úřad nezpochybnil a použil je jako pomůcku. Pomůckou pro stanovení výnosů za rok 2018 jsou údaje uvedené ve výkazu zisku a ztráty k 31.12.2018 k dodatečném daňovému přiznání za rok 2018, a to ve výši 111 779 000 Kč, neboť suma korespondovala se sumou tržeb dle daňových dokladů, které měl správce daně k dispozici. Pokud jde o náklady na pořízení zboží ze zahraničí, ty finanční úřad stanovil za pomoci výnosů a průměrné obchodní přirážky z obchodních případu, které byly realizovány s tuzemskými dodavateli. Finanční úřad přitom vyloučil obchodní případy, které žalobce realizoval se zápornou obchodní přirážkou, a obchodní případy, při kterých žalobce dosáhl obchodní přirážky vyšší než 30 %. Tento postup odůvodnil tak, že vysoké obchodní přirážky žalobce použil v případech, kdy nákupní cena vozidla byla v drtivé většině případů do 50 000 Kč, zatímco pořizovací cena vozidel pořízených ze zahraničí se pohybovala kolem 200 000 Kč. Jejich ponechání by ovlivnilo výši stanovených nákladů na pořízení zboží a výsledná daň by tak byla vyšší. Průměrná obchodní přirážka pro zdaňovací období 2017 tak činila 9,03 % a náklady na pořízení zboží za zdaňovací období 2017 po zaokrouhlení činily 66 621 880 Kč. Průměrná obchodní přirážka za období 2018 činila 9,31 % a náklady na pořízení zboží pro zdaňovací období 2018 po zaokrouhlení činily 100 138 991 Kč. Zbývající náklady byly finančním úřadem stanoveny na základě údajů uvedených ve výkazu zisku a ztráty v návaznosti na prvotní doklady. Náklady za rok 2017 finanční úřad nezpochybnil a za rok 2018 korespondují s údaji uvedenými ve výkazu zisku a ztráty k 31.12.2018 z dodatečného daňového přiznání. Ostatní náklady za zdaňovací období 2017 byly stanoveny ve výši 3 253 000 Kč a za zdaňovací období 2018 ve výši 6 127 000 Kč. Celkové náklady správce daně stanovil jako součet nákladů na pořízení zboží a ostatních nákladů; ve zdaňovacím období 2017 byly stanoveny ve výši 69 856 880 Kč a ve zdaňovacím období 2018 ve výši 106 265 991 Kč. Finanční úřad dále jako pomůcku pro stanovení daně za zdaňovací období 2017 použil neuznávané náklady ve výši 35 600 Kč a ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 ve výši 159 219 Kč (ř. 40 daňového přiznání za rok 2017 a dodatečného daňového přiznání za rok 2018). Při uplatnění výhod finanční úřad vycházel z daňového přiznání za rok 2017 a dodatečného daňového přiznání za rok 2018. Nezjistil přitom žádné výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poznamenal, že za tyto výhody nelze považovat náklady daňového subjektu či výběr srovnatelného daňového subjektu (bod 73 napadeného rozhodnutí). Pro větší přehlednost způsobu stanovení daně včlenil žalovaný do svého rozhodnutí tabulky č. 1 a 2 zobrazující rozdíl mezi daní stanovenou za zdaňovací období 2017 a daní za toto období původně vyměřenou (bod 76 napadeného rozhodnutí) a hodnoty jednotlivých relevantních řádků daňového tvrzení za zdaňovací období 2018 (bod 78 napadeného rozhodnutí).

38. Finanční úřad měl za to, že pomůcky, které pro stanovení daně použil, jsou dostatečně spolehlivé, neboť podklady, které pochází z účetnictví daňového subjektu, nejlépe odráží daň, která v daném případě nemohla být stanovena dokazováním (str. 15 Zprávy o daňové

kontrole). Také podle žalovaného byla žalobci za příslušná zdaňovací období daň stanovena dostatečně spolehlivě. Soud se se závěry žalovaného ztotožnil. S ohledem na kritéria, z nichž finanční úřad při výběru konkrétních srovnatelných subjektů vycházel, nelze žalobci přisvědčit, že by postup zvolený finančním úřadem postrádal logickou úvahu, případně že by nereflektoval sociální a ekonomickou realitu žalobce. Postup finančního úřadu při stanovení daně podle pomůcek představuje správní uvážení, které dle § 114 odst. 4 daňového řádu není přezkoumatelné žalovaným, ani správním soudem. Předchází mu totiž skutečnost, že žalobce nedostál zákonné povinnosti prokázat svá tvrzení, proto finanční úřad nemohl vycházet pouze ze žalobcem tvrzených údajů. Hodlal-li žalobce účinně zpochybnit spolehlivost daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, byl povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Pokud žalobce v průběhu dokazování v daňovém řízení nesplnil své povinnosti, a tato situace měla za následek stanovení daně podle pomůcek, je žalobce povinen nést negativní důsledky porušení svých povinností, tj. i fakt, že daň stanovená odhadem nemusí vždy zcela přesně odpovídat skutečnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Žádné konkrétní důkazy zpochybňující výslednou daňovou povinnost stanovenou na základě pomůcek žalobce nepředložil.

39. Úvaha žalovaného při volbě pomůcek za účelem zohlednění tzv. esenciálních nákladů je logická, vnitřně ucelená, vedena snahou o co možná nejbližší přiblížení se obchodní realitě žalobce. Žádný z obecných argumentů žalobce o stanovení daně podle pomůcek nesvědčí tomu, že by daň byla stanovena v hrubém nepoměru s tou, která by se blížila skutečnosti. Soud přitom zdůrazňuje, že žalobce nepředestřel žádnou ucelenou argumentaci, z níž by vyplývala nemožnost přenosu obchodní přirážky dosahované žalobcem při prodeji ojetých aut nakoupených v tuzemsku na ojeté vozy ze zahraničí. Žádná konkrétní specifika svědčící o nutnosti zvolení jiné hodnoty marže pro prodej zahraničních vozidel žalobce po celou dobu daňového řízení ani v řízení před soudem nezmínil, přestože to byl právě on, kdo takové údaje mohl mít k dispozici a kdo k tomu také byl povinen, hodlal-li spolehlivost stanovené daně účinně zpochybnit. Pouhý odkaz na skutečnost, že podle žalobcových účetních dokladů byla obchodní přirážka dosahovaná při prodeji ojetých vozů ze zahraničí značně nižší než marže dosahovaná při prodeji tuzemských vozidel, není případný. Pravdivost dokladů zachycujících nákup vozidel ze zahraničí byla totiž finančním úřadem zpochybněna, v důsledku čehož nebylo možné žalobcem uváděné výdaje za nákup zahraničních vozidel zohlednit a pro výpočet těchto (tzv. esenciálních) nákladů bylo nutné zvolit adekvátní pomůcky. Neobstojí ani výtka žalobce, že správce daně pouze mechanicky přenesl zjištěnou přirážku z tuzemských vozidel na vozidla pořízená ze zahraničí, neboť jak bylo vysvětleno v bodě 63 napadeného rozhodnutí, obchodní přirážka zjištěná u tuzemských vozidel byla od určitých hraničních případů ve prospěch žalobceb tzv. očištěna (viz bod 82 napadeného rozhodnutí). Žalobce tak svými argumenty dostatečnou spolehlivost pomůcek ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu nezpochybnil. Obdobným způsobem ostatně finanční úřad postupoval i ve vztahu k dani týkající se zdaňovacího období roku 2015 a 2016, což Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 89/2024-44 potvrdil.

40. Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

V. Náklady řízení

41. Výrok o nákladech řízení účastníků se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, navíc náhradu žádných nákladů řízení ani nepožadoval. Proto bylo rozhodnuto, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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, 12. června 2025

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.