ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **M. H.**, zast. Mgr. Ing. Martinou Tenglerovou, advokátkou se sídlem Mírové náměstí 79, Kadaň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2025, č. j. 141 Af 6/2024-40,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2024, č. j. 17311/24/5200-10422-713106.

[2] Napadeným rozhodnutím žalovaný na základě odvolání stěžovatele doplnil výroky napadených dodatečných platebních výměru Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 5. 2023, č. j. 1496414/23/2510-50521-500700 a č. j. 1496388/23/2510-50521-500700, a to o odkaz na § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve zbytku zůstaly platební výměry nezměněny. Těmito

platebními výměry na daň z příjmů fyzických osob správce daně stěžovateli za zdaňovací období roku 2017 podle pomůcek doměřil daň ve výši 84 255 Kč a konstatoval vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 851 Kč. Dále správce daně stěžovateli za zdaňovací období roku 2018 podle pomůcek doměřil daň ve výši 989 759 Kč a konstatoval vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 197 952 Kč.

[3] Stěžovatel měl ve vymezených zdaňovacích obdobích zdanitelné příjmy z prodeje vozidel, která zakoupil v cizině (převážně v Německu a Rakousku) a následně prodával několika tuzemským společnostem. Správce daně v rámci daňové kontroly na základě informací od těchto společností zjistil, že nejsou rozpory mezi údaji tvrzenými stěžovatelem (číslo VIN a prodejní cena) a společnostmi, které vozidla zakoupily. Správce daně proto neměl pochybnosti, že uvedená vozidla existují, že je stěžovatel prodal daným společnostem, a o výši příjmů, kterých prodejem dosáhl. Následně však správce daně zjistil, že nesouhlasí údaje o dodavatelích nebo zemi, ze které mělo být vozidlo pořízeno, s údaji o posledním vlastníku podle technického průkazu. Tento nesoulad správce daně zjistil ve zdaňovacím období 2017 u 73 vozidel z celkových 174 a ve zdaňovacím období 2018 u 137 vozidel z celkových 185. Správce daně německé a rakouské správě zaslal více než 250 žádostí o mezinárodní výměnu informací a ověřoval sjednanou cenu, datum odhlášení z evidence vozidel, posledního hlášeného majitele, kupujícího a kopie smluv o prodeji vozidel. Díky vyžádaným informacím správce daně zjistil nesoulad těchto informací s tvrzením stěžovatele. V některých případech nebyli prodejci vozidel dohledatelní, osoby uvedeného jména neexistovaly, chyběla jejich bližší identifikace, případně uvedené osoby dané vozidlo nikdy nevlastnily, prodaly je někomu jinému než stěžovateli nebo sice dané vozidlo vlastnily a prodaly je stěžovateli, avšak za nižší cenu, než která byla uvedena v kupních smlouvách předložených stěžovatelem.

[4] Správce daně v předmětných zdaňovacích obdobích vyloučil podstatnou část výdajů, neboť stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů na pořízení vozidel. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec 2017 (jde o zdaňovací období, kterého se týkala souběžně probíhající daňová kontrola daně z přidané hodnoty, v rámci které byly zasílány žádosti o mezinárodní výměnu informací) činil podíl neuznaných výdajů na celkových výdajích 76,85 %, podíl neuznaných výdajů na celkových výdajích vykázaných stěžovatelem za zdaňovací období roku 2017 pak činil 29,45 %. Za zdaňovací období roku 2018 správce daně konstatoval podíl neuznaných výdajů na celkových výdajích vykázaných stěžovatelem ve výši 82,66 %. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že k nákupu vozidel došlo tak, jak tvrdil, čímž porušil své zákonné povinnosti. První podmínku pro stanovení daně pomůckami podle § 98 daňového řádu proto považoval za splněnou. V projednávané věci došlo k výraznému zatemnění obrazu hospodaření stěžovatele, který nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť při vyhledávání důkazních prostředků je limitován údaji poskytnutými daňovým subjektem.

[5] Proto správce daně daň doměřil na základě pomůcek, a to tak, že výši výdajů na pořízení vozidel, které byly kvalifikovaně zpochybněny, určil pomocí průměrné marže vypočítané podle následujícího vzorce: [(tržby-náklady na prodané zboží): tržby]x100. Při svých výpočtech správce daně vycházel z celkových příjmů za prodej vozidel ověřených u odběratelů stěžovatele a k nim náležícím výdajům potvrzeným na základě odpovědí

získaných v rámci mezinárodní výměny informací. Marže na vozidla pořízená a prodaná v roce 2017 podle výpočtů správce daně činila 8,07 % a na vozidla pořízená a prodaná v roce 2018 pak 25,32 %.

2. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Proti rozhodnutí žalovaného brojil stěžovatel žalobou u krajského soudu, v níž uplatnil pouze jeden žalobní bod. V tom stěžovatel namítal, že správce daně (resp. následně žalovaný) měl daň stanovit dokazováním, jelikož posouzení věci vyžadovalo odborných znalostí. Stěžovatel měl za to, že bylo možné na základě znaleckého posudku zjistit, jaká byla obvyklá cena posuzovaných vozidel, což považoval za otázku, kterou správní orgán nemůže posoudit sám.

[7] Krajský soud žalobu považoval za nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), napadeným rozsudkem zamítl.

[8] V odůvodnění krajský soud zdůraznil, že stěžovatel nijak nebrojil proti samotnému zpochybnění předložené daňové evidence ve vztahu k výdajům na pořízení vozidel. Sporoval pouze to, že bylo možné daňově uznatelné výdaje stanovit dokazováním, konkrétně pomocí znaleckého posudku určujícího cenu obvyklou reprezentativního vzorku vozidel. Podle krajského soudu by však zjištění ceny obvyklé nemělo relevanci pro stanovení daně dokazováním, jelikož relevantní jsou pouze zjištění o konkrétních částkách, které stěžovatel skutečně na pořízení vozidel vynaložil. Stanovením ceny obvyklé by bylo možné zjistit pouze to, za jakou cenu stěžovatel nejspíš býval mohl vozidla nakoupit. Dokazování v daňovém řízení však má směřovat ke zjištění, jaké výdaje daňový subjekt skutečně vynaložil, což cena obvyklá nijak neprokáže. Žalovaný proto nepochybil, když cenu obvyklou nezjišťoval.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, v níž opětovně namítal, že daň bylo možné stanovit dokazováním, a to znaleckým posudkem prokazujícím cenu obvyklou u reprezentativního vzorku posuzovaných vozidel. Správní orgány nemohou obcházet zákonem stanovený postup v případě, že je potřeba odborných znalostí. Pokud je podle krajského soudu potřeba zajistit kvalifikovaný odhad, jsou k němu potřebné odborné znalosti, což znamená nezbytnost dokazovaní. Krajský soud tak aproboval nesprávný postup správce daně a žalovaného, proto stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti namítal, že stěžovatel v kasační stížnosti nepolemizuje se závěry napadeného rozsudku. Dále žalovaný odkázal na relevantní právní úpravu a judikatorní východiska a zdůraznil zejména, že možnost daňového subjektu zpochybnit adekvátnost použitých pomůcek je nutné posuzovat restriktivně. V zásadě nelze vyhovět námitkám, které zpochybňují pouze spolehlivost pomůcek, avšak nepoukazují na zásadní pochybení či excesy. Tvrzení daňového subjektu musí směřovat k tomu, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru, s tou, která stanovena

být měla, nikoliv k prokázání špatného výběru pomůcek. Podle žalovaného byly splněny všechny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 98 daňového řádu. Nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele o možnosti stanovit daň dokazováním. V této souvislosti žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, ze kterého vyplývá, že relevantní jsou údaje o výdajích, které stěžovatel skutečně vynaložil. Žalovaný se s odůvodněním krajského soudu ztotožnil a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných, ověřil při tom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud v prvé řadě zdůrazňuje, že v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je (až na vady, ke kterým musí přihlédnout z úřední povinnosti) vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Předmětem přezkumu jsou tedy vady, které v kasační stížnosti vymezí sám stěžovatel, který rovněž musí polemizovat se závěry vyplývajícími z napadeného rozsudku, neboť právě ten je Nejvyšším správním soudem přezkoumáván.

[14] Stejně jako dříve v žalobě stěžovatel žalovanému, resp. krajskému soudu vytýká v zásadě pouze jediné pochybení, a to nesplnění podmínek pro stanovení daně pomůckami, jelikož daň bylo možné stanovit dokazováním, pouze tato otázka je tak předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem. Podle stěžovatele si správní orgány měly opatřit znalecký posudek pro zjištění ceny obvyklé reprezentativního vzorku vozidel. S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

[15] Daňový řád v § 98 odst. 1 stanoví následující: *„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.* V usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud na základě citovaného ustanovení zdůraznil, že pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je nezbytné naplnit tři podmínky, a to: 1) daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování, 2) daň proto není možné stanovit dokazováním a 3) daň může být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Zároveň rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dospěl k závěru: *„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."

[16] Stanovit daň pomůckami je tak možné, jestliže pochybnosti způsobené chybami v účetnictví dosahují takové intenzity, že dojde k zatemnění obrazu o hospodaření daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Právě tato skutečnost v nyní projednávané věci nastala, jelikož správce daně na základě informací získaných v rámci žádosti o mezinárodní výměnu informací zpochybnil podstatnou část výdajů na zakoupení vozidel, které uváděl stěžovatel.

[17] Konkrétně správce daně určil podíl neuznaných výdajů na celkových výdajích 29,45 % za zdaňovací období roku 2017 (resp. 76,85 % za konkrétně ověřovaná období měsíců srpen až prosinec 2017) a 82,66 % za zdaňovací období roku 2018. Žalovaný pak vycházel také ze skutečnosti, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení o výši výdajů na pořízení vozidel u téměř 42 % (pozn. žalovaný na základě zjevné chyby v psaní nesprávně uváděl údaj 49 %) z celkového počtu vozidel ve zdaňovacím období roku 2017 a u 74 % z celkového počtu vozidel ve zdaňovacím období roku 2018. S ohledem na podíl výdajů na pořízení vozidel, které byly správcem daně zpochybněny (a to jak při zohlednění konkrétní výše těchto výdajů, tak při zohlednění počtu pořízených vozidel, u nichž byly tyto výdaje zpochybněny), Nejvyšší správní soud nepochybuje, že výdaje na pořízení vozidel uváděné stěžovatelem byly zpochybněny v takové míře, že došlo k výraznému zatemnění obrazu jeho hospodaření. Ostatně stěžovatel sám v kasační stížnosti žádným způsobem nerozporuje, že by k tomuto zatemnění obrazu o jeho hospodaření nedošlo. Splnění první podmínky uvedené v § 98 daňového řádu pro stanovení daně pomůckami má proto Nejvyšší správní soud za prokázané.

[18] Klíčovou otázkou, kterou stěžovatel vznáší v kasační stížnosti tedy je, zda byla splněna druhá podmínka, která spočívá v nemožnosti stanovit daň dokazováním. Nejvyšší správní soud i tuto podmínku považuje za splněnou. Z komentářové literatury (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 98 [Pomůcky a sjednání daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 481.) vyplývá: „*Smyslem dokazování je nalézt skutečnou správnou daňovou povinnost, zatímco smyslem pomůcek je se této správné daňové povinnosti maximálně přiblížit. Z tohoto důvodu je nutno stanovení daně podle pomůcek vždy brát jako krajní řešení tam, kde nelze daň stanovit dokazováním.*" K povaze pomůcek se Nejvyšší správní soud v minulosti vyjadřoval např. ve svém rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, kde konstatoval, že použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě, stanovení daně na základě pomůcek představuje „pouze" kvalifikovaný odhad daně.

[19] Je zřejmé, že stěžovatelem navržený důkaz, tedy znalecký posudek určující cenu obvyklou reprezentativního vzorku stěžovatelem zakoupených vozidel, by nebyl způsobilý smysl dokazování naplnit. Jak správně konstatoval již krajský soud, znalecký posudek by nebyl způsobilý nijak přispět ke zjištění skutečné daňové povinnosti stěžovatele. Tímto znaleckým posudkem by totiž bylo možné zjistit toliko informaci, za jakou cenu stěžovatel vozidla nakoupit mohl, nikoliv však to, za jsou cenu tato vozidla skutečně nakoupil.

[20] Stanovit daň dokazováním by bylo možné toliko v případě, že by správce daně např. skutečně mohl vycházet z předložených kupních smluv a v nich sjednaných kupních cen. Vzhledem ke skutečnosti, že údaje vyplývající z kupních smluv byly v podstatné části relevantním způsobem zpochybněny a stěžovatel nepředložil další důkazní prostředky, které by prokazovaly skutečnou cenu, za kterou stěžovatel vozidla zakoupil, postupoval správce daně v souladu se zákonem, jestliže dospěl k závěru, že daň dokazováním stanovit nelze. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006-157, č. 2427/2011 Sb. NSS) rovněž výslovně dovodila, že průměrnou marži je možné považovat za pomůcku, na jejímž základě je možné daň stanovit.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti v zásadě ani netvrdí, že by správcem daně zvolené pomůcky vedly k excesivnímu a zjevně nesprávnému stanovení daně, pouze opakuje svou domněnku o možnosti stanovit daň dokazováním, čemuž Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené nemohl přisvědčit.

[22] Nad rámec nosných důvodů odůvodnění pak zdejší soud poznamenává, že má za to, že byla splněna i třetí podmínka pro stanovení daně pomůckami a zvolenou pomůcku považuje za spolehlivou, tj. takovou, která správci daně umožňuje maximálně se přiblížit stanovení správné daňové povinnosti. Právě průměrná marže při prodeji vozidel, u kterých nebyly údaje o jejich nákupu zpochybněny, totiž umožňuje zjistit nejpravděpodobnější výši kupní ceny vozidel, u kterých vynaložené výdaje byly správcem daně zpochybněny.

[23] Při výpočtu průměrné marže totiž správce daně vycházel z údajů, které se vztahují přímo ke stěžovatelově podnikání. Byť výpočet výdajů vynaložených na pořízení jednotlivých vozidel pomocí průměrné marže představuje odhad, jde o odhad způsobilý přiblížit se skutečné daňově povinnosti stěžovatele více než stěžovatelem navrhovaná cena obvyklá. Jak správně uváděl krajský soud, cena obvyklá by mohla prokázat pouze to, jaké výdaje by stěžovatel byl býval mohl na pořízení vozidel vynaložit. Naproti tomu průměrná marže lépe odráží ekonomickou realitu, jelikož vychází z konkrétních výdajů vynaložených stěžovatelem, které na základě mezinárodní výměny informací nebyly zpochybněny, a příjmů, které stěžovatel následně prokazatelně získal prodejem daných vozidel. Stanovení výdajů vynaložených stěžovatelem na pořízení vozidel pomocí prokázané ceny, za kterou je stěžovatel prodal svým odběratelům, a průměrné marže, kterou správce daně vypočetl z nezpochybněných údajů poskytnutých samotným stěžovatelem, je proto možné považovat za pomůcku, která správci daně umožní maximálně se přiblížit stanovení správné daňové povinnosti.

5. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Úspěšnému žalovanému, jemuž by jako jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

pokračování

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 15. srpna 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu