



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Michala Mazance a Petra Mikeše v právní věci žalobce: **L. G.**, zastoupený Mgr. MUDr. Pavlem Strejcem, advokátem se sídlem 5. května 655, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2017, čj. 13193/17/5200-10423-806032, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 12. 2018, čj. 62 Af 49/2017-109,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) ze dne 29. 7. 2016, čj. 1547641/16/3312-50521-803505, čj. 1547749/16/3312-50521-803505 a čj. 1547767/16/3312-50521-803505, kterými správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014 ve výši 64 883 Kč, 166 912 Kč a 200 065 Kč. Žalobce v rámci podnikatelské činnosti prováděl obchodní transakce přes internetový portál Aukro.cz. V řádných daňových přiznáních uplatnil výdaje ve výši 60 % podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na základě daňové kontroly správce daně vyhodnotil platby přijaté žalobcem od zákazníků jako příjmy, které jsou předmětem daně dle § 3 odst. 1 písm. b) a e) zákona o daních z příjmů a doměřil daň, jelikož se skutečně přijaté příjmy a částky vykazované v daňových přiznáních lišily. Žalovaný nepřisvědčil argumentaci žalobce, že zboží neprodával, ale pouze zprostředkoval českým zájemcům nákup na čínských internetových serverech

(zejm. AliExpress.com). Podle žalovaného byl podstatou činnosti žalobce nákup a prodej zboží. Jestliže v daňových přiznáních jako zdanitelný příjem z činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů vykázal pouze částky ve výši provizí (rozdíl mezi částkou, za kterou zboží nabízel na portálu Aukro.cz a částkou, za kterou zboží objednával) místo hodnoty celkových příjmů na jeho bankovní účty, postupoval nesprávně. Ve skutečnosti místo příjmů uvedl jen dílčí základy daně, ke kterým uplatnil 60% výdajový paušál.

[2] Žalobce podal proti jednotlivým částem rozhodnutí žalovaného samostatné žaloby ke Krajskému soudu v Brně (dále „krajský soud“). Namítal, že odběratelům pouze zprostředkoval a obstaral platbu předmětů od zahraničních dodavatelů a jejich dodání. S ohledem na povahu této činnosti dani podrobil pouze zprostředkovatelskou provizi, kterou s odběrateli dohodl. Žalovaný zcela nedůvodně, bez důkazů a opory v zákoně tuto činnost překvalifikoval na běžný nákup a prodej zboží. Své závěry nedostatečně odůvodnil, v důsledku čehož je jeho rozhodnutí též nepřezkoumatelné. Daň stanovená žalovaným je navíc zcela nepřiměřená vzhledem k podnikatelské činnosti žalobce, jelikož ani v případě, pokud by se skutečně jednalo o nákup a prodej zboží, nedosáhl by zisku deklarovaného žalovaným.

[3] Krajský soud žaloby rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, srozumitelné z něj plynou jak skutková zjištění i jejich hodnocení. Je z něj zřejmý způsob výpočtu daně i důvody, které k němu vedly. Soud neshledal nezákonnost ani z důvodu nesprávného právního posouzení. Zákon o daních z příjmů dává daňovému subjektu možnost volby, zda při výpočtu základu daně uplatní skutečně vynaložené výdaje na dosažení příjmu ze živnosti, jejichž výši je povinen doložit, nebo zda uplatní výdaje paušální. Tato volba představuje podnikatelské riziko, neboť je na daňovém subjektu, aby zvážil, kterým způsobem je pro něj výhodnější. Jestliže zvolí pro něj méně výhodný způsob, jde tato volba k jeho tíži. Z obchodních podmínek portálu Aukro.cz plyne, že slouží k uzavření kupní smlouvy mezi prodávajícím a kupujícím. To, zda žalobce uveřejnil vlastní obchodní podmínky, které se od obchodních podmínek portálu Aukro.cz odlišovaly, není pro posouzení věci podstatné, jelikož vůle kupujících na portálu Aukro.cz směřovala k uzavření kupní smlouvy se žalobcem, který na portálu vystupoval jako prodávající a nikoli jako zprostředkovatel, což plyne i z e-mailové komunikace založené ve správním spisu. Naopak z průvodního dopisu k elektronické komunikaci plyne, že původ zboží nebyl kupujícím předem znám, a tedy kupující nemohl objednávat zboží od konkrétního dodavatele prostřednictvím žalobce jako pouhého zprostředkovatele. Žalobce nadto sám poskytoval na prodávané zboží dvouletou záruku a umožňoval do 14 dnů odstoupit od smlouvy. Na posouzení věci nemůže nic změnit ani to, že žalobce sám zboží neměl na skladě a teprve po uhrazení kupní ceny od kupujícího na portálu Aukro.cz zakoupil objednané zboží u zahraničního dodavatele. V obchodních vztazích je běžnou praktikou uzavření kupní smlouvy na zboží, které prodávající dosud nemá k dispozici, a teprve po uzavření kupní smlouvy jej zajistí od svého dodavatele. Ve shodě s žalovaným tak krajský soud dospěl k závěru, že příjmem žalobce byla celá kupní cena uhrazená kupujícím na portálu Aukro.cz, neboť žalobce byl prodávajícím. Zjistil-li tedy správce daně odlišnou výši příjmů ze živnosti oproti žalobcem přiznaným příjmům, postupoval správně, jestliže na nově zjištěné příjmy při doměření daně uplatnil výdaje ve výši 60 % z příjmů žalobce dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť nebyl oprávněn způsob uplatnění výdajů zpětně měnit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Vymezil se předně vůči závěru, dle kterého byla volba uplatnění paušálního odpočtu výdajů otázkou podnikatelského rizika a tato volba má jít k jeho tíži. Stěžovatel se pro paušální uplatnění výdajů rozhodl z důvodu, že jako zprostředkovatel obchodu mezi třetími subjekty má marži

pokračování

v řádu jednotek procent. Nepovažoval za efektivní vedení evidence poměrně nízkých nákladů a stanovení daňového základu podle skutečných výdajů. Správní orgány činnost stěžovatele vyhodnotily jinak, v důsledku čehož došlo k radikální změně stanovení částky zdanitelných příjmů. Výsledkem je stav výrazně záporného výsledku podnikání, který nastal bez možnosti ovlivnění ze strany stěžovatele. Podle stěžovatele je cílem správy daní správné stanovení daně. To nelze vykládat pouze jako dosažení tohoto cíle zákonným způsobem, jelikož účelem zákona o daních z příjmů jistě není stanovit a vybrat daň vyšší, než je jakýkoli možný profit poplatníka. Ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů slouží k zabránění zpětné volby poplatníka sledující dosažení nižší daňové povinnosti. Stěžovatel má však za nepochybné, že je principiální rozdíl mezi dosažením nižší daňové povinnosti a záporným výsledkem podnikání, jako je tomu v jeho případě. Smyslem právní úpravy není trestání spočívající ve výběru jakékoli částky od poplatníka, tedy i takové, která je vyšší než celý jeho zisk. Daňová povinnost může nastat jen u poplatníka, který dosáhl zisku. V důsledku závěrů zaujatých správcem daně se ale stěžovatel stal poplatníkem se záporným výsledkem podnikání.

[5] Krajský soud dále podle stěžovatele nesprávně vyhodnotil provedené důkazy a ztotožnil se se závěry správních orgánů. Bez ohledu na obchodní podmínky stěžovatele a způsob, jakým stěžovatel pro kupující obstarával zboží, krajský soud dospěl k závěru o vůli kupujících uzavřít kupní smlouvu. Stěžovatel neví, na základě čeho krajský soud takovou vůli dovodil. Pokud jde o poskytnutí záruky a možnosti odstoupit od smlouvy, poskytnutím těchto výhod stěžovatel nezměnil režim smluv z obstaravatelských na kupní.

[6] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve vyjádření zdůraznil, že to byl stěžovatel, kdo uplatnil paušální výdaje. Nemožnost pozdější změny způsobu uplatnění výdajů proto nelze přičítat k tíži správním orgánům, které neměly možnost tento způsob po provedené daňové kontrole změnit. Pokud jde o námitky pojící se k hodnocení důkazů svědčících o povaze činnosti provozované stěžovatelem, správce daně důkazy předkládané stěžovatelem v průběhu dokazování zpochybnil a stěžovatel neunesl důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ze spisového materiálu plyne, že stěžovatel neuzavíral smlouvy o zprostředkování, jelikož nabízel k prodeji zboží se stanovenou celkovou prodejní cenou, kterou zákazníci platili na jeho účet. Žalovaný se proto ztotožnil s hodnocením krajského soudu. Jestliže stěžovatel uplatnil na základě své svobodné vůle výdaje paušálně, byl postup správce daně a následně žalovaného plně v souladu s cílem správy a současně to byl postup, který sledoval zásadu zákonnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přípustná a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatel uplatnil důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a vznesl kasační námitky, které se týkají jednak hodnocení provedených důkazů ve vztahu k právní povaze stěžovatelem provozované činnosti, a jednak nepřiměřených dopadů, které má vyhodnocení jeho činnosti jako nákupu a prodeje na výši doměřené daně.

[10] S ohledem na podobu uplatněné kasační argumentace je předně nutno připomenout ustálenou judikaturu zdejšího soudu, podle níž preciznost ve formulaci obsahu stížních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz např. rozsudek ze dne 9. 3. 2016, čj. 3 As 167/2014-41). Jinými slovy, míře konkrétnosti uplatněných žalobních (kasačních) bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť má-li soudní přezkum probíhat v mezích žalobních (kasačních) bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (srov. rozsudky ze dne 2. 11. 2016, čj. 3 As 12/2016-81, a ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 As 73/2006-121). Žalobní (resp. kasační) bod je způsobilý přezkumu v té míře obecnosti, v níž je formulován. Čím je žalobní (kasační) bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce (stěžovatele) spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které jeho argumentaci podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova (stěžovatelova) advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[11] V návaznosti na výše uvedená obecná východiska se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval námitkou nesprávného hodnocení důkazů. Teprve ob stojí-li závěry krajského soudu týkající se samotné povahy činnosti stěžovatele, je namístě zabývat se významem těchto závěrů pro výši doměřené daně (způsob uplatňování výdajů stěžovatelem). Krajský soud v této souvislosti v napadeném rozsudku především poukázal na obsah obchodních podmínek portálu Aukro.cz, na němž stěžovatel nabízel zboží, a jejichž verze jsou součástí podkladů založených ve správním spisu. Z jejich konkrétních pasáží vyplynulo, že daný portál slouží k uzavírání kupních smluv mezi „prodávajícími“ a „kupujícími“. V návaznosti na to dovedl, že vůlí subjektů nakupujících na tomto portálu zboží od stěžovatele bylo uzavřít kupní smlouvu, přičemž skutečnost, zda stěžovatel uveřejnil též své vlastní odlišné obchodní podmínky, není podle krajského soudu podstatná. Nelze se tedy především ztotožnit s obecnou námitkou stěžovatele, že by krajský soud vůbec nerefletoval jeho vlastní obchodní podmínky a formu, jakou obchody reálně probíhaly, resp. z čeho dovozoval „vůli“ kupujících. Krajský soud navíc na podkladech týkajících se některých konkrétních obchodů blíže popsal, že se způsob, jakým stěžovatel podnikal, nevymyká pravidlům běžného prodeje zboží (to bylo u stěžovatele objednáváno na základě jeho nabídky a též placeno v konečné ceně včetně dopravy předcházející dodání zboží). Krajský soud činnost stěžovatele hodnotil komplexně a z jeho závěrů neplyne, že by samotným poskytnutím záruky či možnosti odstoupení od smlouvy ve lhůtě 14 dnů ze strany stěžovatele došlo ke změně režimu smluv, jak nyní namítá stěžovatel. Krajský soud vedle dalších argumentů pouze nadto připomněl, že taková ujednání jsou typická pro kupní smlouvu. I v tomto ohledu tedy napadený rozsudek krajského soudu ob stojí. Žádné další argumenty (skutkové či právní) týkající se „obstaravelské“ povahy dané činnosti, kterými by zpochybňoval závěry krajského soudu, stěžovatel v kasační stížnosti nepředestřel. Nezbývá proto, než uzavřít, že daný okruh kasačních námitek nemůže být důvodný.

[12] Jde-li o námitku brojící proti závěru krajského soudu o odpovědnosti stěžovatele za volbu způsobu uplatňování výdajů (a s tím spojených dopadů na výši vyměřené daně), lze předeslat, že v rámci žaloby stěžovatel výslovně tuto argumentaci neuplatnil. Krajský soud se nicméně v rámci vypořádání žalobní námitky týkající se přiměřenosti výše daně zabýval právě i otázkou způsobu uplatnění výdajů, a proto lze navazující kasační argumentaci stěžovatele považovat za přípustnou (srov. § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[13] Relevantní úprava pro posouzení dané otázky plyne především z § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něhož (i ve znění rozhodném pro projednávanou věc) může poplatník

pokračování

namísto výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmu uplatnit výdaje v paušální výši, přičemž pokud tak učiní, nelze způsob uplatnění výdajů zpětně měnit.

[14] Jak bylo již výše uvedeno, a není to ani mezi účastníky sporné, stěžovatel se v rámci zkoumaných zdaňovacích období rozhodl uplatňovat výdaje formou tzv. paušálu. S ohledem na pozdější závěry správních orgánů však shledává tuto volbu nevýhodnou, jelikož ji učinil mylně v domnění, že jako základ daně bude vykazovat pouze svou marži, a nikoliv veškeré příjmy plynoucí z jeho podnikání. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého byla volba způsobu uplatnění výdajů otázkou jeho podnikatelského rizika.

[15] Nejvyšší správní soud k této otázce především připomíná, že dle jeho již existující rozhodovací praxe je způsob, jakým daňový subjekt uplatní výdaje, jeho svobodnou volbou. Tato volba je zpravidla vedena legitimní snahou o optimalizaci daňové povinnosti. Daňový subjekt při ní zvažuje, jak hospodařit a účtovat o svém příjmu, aby v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem dosáhl nízkého daňového základu. Způsob uplatnění výdajů v jednom daňovém přiznání však nelze kombinovat. Zákon o daních z příjmů zakazuje zpětně změnit pouze uplatňování paušálních výdajů na skutečné. Kdo jednou uplatnil paušální výdaje, nemůže již v daném zdaňovacím období uplatňovat výdaje skutečné (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 2. 2008, čj. 1 Afs 123/2006-59, č. 1543/2008 Sb. NSS). Dále je třeba poukázat na to, že pokud se daňový subjekt rozhodne pro určitý způsob uplatnění výdajů, nemůže na něj nahlížet pouze izolovaně, ale je povinen respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší (viz rozsudek ze dne 11. 6. 2013, čj. 8 Afs 31/2012-53).

[16] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě se závěry krajského soudu zdůrazňuje, že bylo plně na volbě a zároveň odpovědnosti stěžovatele, aby zvážil způsob uplatňování výdajů a z něj vyplývající daňové dopady. Je evidentní, že stěžovateli byla doměřena daň, neboť svou činnost mylně (ať už vědomě či nikoliv) považoval za zprostředkování nákupu zboží a v důsledku toho řádně nepřiznal a neodvedl daň z příjmů. V návaznosti na tuto mylnou úvahu se rozhodl pro způsob uplatňování výdajů, který nyní, po změně náhledu na povahu jeho podnikání ze strany správce daně, považuje za méně výhodný. Jak je nicméně z výše citované právní úpravy i jejího výkladu provedeného správními soudy zřejmé, zpětná změna při uplatňování výdajů prostřednictvím paušálu možná není. Toto pravidlo akceptuje též pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, a to i v případě podání dodatečného daňového přiznání (viz rozsudek ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 204/2014-31). Tím spíše je nutno na tomto pravidlu setrvat i v případě doměření daně. Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani obrana stěžovatele v daňovém řízení, v němž poukazoval na to, že je pouze dělníkem se základním vzděláním, který podnikatelskou činnost vyvíjel ve svém volném čase a nerozuměl proto veškerým právním souvislostem podnikání. Byť lze mít pochopení pro nelehkou situaci, v níž se stěžovatel v důsledku rozhodnutí správních orgánů ocitl, lze v této souvislosti toliko poznamenat, že pokud hodlal podnikat a zároveň si byl vědom toho, že nerozumí veškerým daňovým otázkám s tím spojeným v potřebném rozsahu, bylo otázkou jeho výlučné odpovědnosti, zda (i v souvislosti s otázkou uplatňování výdajů) využije odborné poradenství (daňové či právní). Uvedené platí tím spíše, že se jeho činnost rozšiřovala a postupně se týkala zboží v celkové hodnotě v řádu milionů korun. I v tomto ohledu je tedy nutno ztotožnit se se závěrem krajského soudu, že se při volbě způsobu uplatnění výdajů jednalo o podnikatelské rozhodnutí (riziko) stěžovatele. Není tedy ani pravdou, že stěžovatel neměl možnost v důsledku zdanění nevýhodný výsledek podnikání nijak ovlivnit. Zbývá dodat, že předmětem (základem) daně z příjmů není skutečný „zisk“, o kterém se stěžovatel zmiňuje, nýbrž částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují prokázané výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Lze tedy uzavřít, že ani tento (druhý) okruh kasačních námitek není důvodný.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 13. května 2020

Milan Podhrázký
předseda senátu