



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **homesweethome.cz, s.r.o.**, IČO 27656497
Čs. armády 345/6, 160 00 Praha 6

zastoupená daňovým poradcem Mgr. Ing. P. H.
sídlem xxx, xxx

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34802/19/5200-11432-711891

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34802/19/5200-11432-711891, kterým podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnil odvoláním napadený platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 8. 2018 č. j. 6453240/18/2006- 51522-110901, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 tak, že vyměřenou daň zvýšil.

Shodu s prvopisem potvrzuje Veronika Brunhoferová.

Podání účastníků řízení

Nedostatek důvodů pro stanovení daně podle pomůcek

- Žalobkyně předně namítala, že žalovanému a správci daně nic nebránilo ve stanovení daně dokazováním, z toho důvodu, že je zavedenou a snadno dohledatelnou obchodní společností, jež je vůči správci daně kontaktní. Nadto uvedla, že řádné daňové přiznání k DPPO za rok 2015 podala správci daně již dne 20. 4. 2016, a to formou doporučené zásilky, tedy ještě před vydáním platebního výměru správcem daně.

Faktické stanovení daně dokazováním

- Dále žalobkyně namítala, že správce daně a následně žalovaný ve skutečnosti nestanovili daň pomůckami, ale dokazováním, když oba při stanovení daně vyšli výlučně pouze z údajů zjištěných od žalobkyně.

Přiměřenost použitých pomůcek, přezkoumatelnost odůvodnění

- Dle žalobkyně dále žalovaný pochybil v případě stanovení daně pomůckami, když správcem daně použité pomůcky (konkrétně daňová tvrzení žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a údaje Pražské správy sociálního zabezpečení) vyhodnotil v oblasti výnosů jako nepřiměřené, avšak stejný závěr nečinil rovněž v oblasti nákladů. Nadto nebylo přihlédnuto k jiným účtovaným nákladům, když je přítom notorií, že každý plátc DPH nepřijímá plnění pouze od plátců DPH.
- Dle žalobkyně tak rozhodnutí žalovaného trpí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť neobsahuje důvody, proč žalovaný některé položky z účetnictví žalobkyně považoval za nezpochybněné důkazní prostředky, a k jiným vůbec nepřihlédl. Žalobkyně má za to, že v rámci stanovení daně pomůckami se jedná o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, přičemž podkladem pro takový odhad nemohou být údaje poskytnuté pouze žalobkyní. Dále žalovaný dle žalobkyně změnil v napadeném rozhodnutí rozsah pomůcek zvolených správcem daně, čímž nepřipustně zasáhl do volné úvahy správce daně, jaké pomůcky pro stanovení daně využije.
- Žalovaný současně nijak neodůvodnil, proč by se podle něj výkazem zisku a ztráty, předloženým v odvolacím řízení, měla snížit, resp. vyvrátit, věrohodnost uskutečněných plnění žalobkyně jakožto ukazatele výnosů, aniž by provedl daňovou kontrolu u obou daní nebo alespoň, aby vyzval žalobkyni k odstranění jeho pochybností postupem dle § 89 daňového řádu.
- Žalobkyně namítala také, že žalovaný stanovil daň pomůckami neobjektivně a nespolehlivě, a to z toho důvodu, že stanovení daně použil jako jistou formu potrestání žalobkyně za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy. Dále má žalobkyně za to, že stanovená daň více než devatenáctinásobně převyšuje daň, jež vyplývá z předloženého účetnictví a účetní závěrky, je násobně vyšší než daň z příjmů právnických osob za předcházející zdaňovací období; použité pomůcky jsou tedy nepřiměřené.
- Žalovaný se pak mýlí ve své úvaze, že daňový subjekt nemá žádné právo namítat vhodnost výběru pomůcek. Tím by totiž ztratilo jakékoli opodstatnění možnost podat opravný prostředek i proti tomuto náhradnímu způsobu stanovení daně dané § 114 odst. 4 daňového řádu, podle něhož má odvolací orgán povinnost zkoumat i přiměřenost pomůcek.
- Žalobkyně konečně namítala, že správce daně pochybil tím, že na základě odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru nerozhodl autoremedurou podle § 113 daňového řádu, když bylo z odvolání žalobkyně a obsahu spisu zřejmé, že prvostupňové rozhodnutí správce daně trpí vadami, žalovaným označenými jako logický.
- Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout a vyjádřil se k jednotlivým žalobním námítkám.
- Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného replikou ze dne 31. 5. 2020, v níž setrvala na své argumentaci uvedené v podané žalobě.

Shodu s prvopisem potvrzuje Veronika Brunhoferová.

Ústní jednání

12. Při ústním jednání dne 18. 7. 2023 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Žádný z účastníků nevnesl žádné důkazní návrhy.

Obsah správního spisu

13. Z obsahu správního spisu vyplynuly následující skutečnosti.
14. Dne 16. 9. 2016 doručil správce daně žalobkyni výzvu č. j. 6961545/16/2006-51522-110901 k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, a to ve lhůtě 8 dnů od doručení této výzvy. Správce daně žalobkyni poučil, že nebude-li výzvě vyhověno, je oprávněn vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč v souladu s ustanovením § 145 odst. 1 daňového řádu. Na výzvu žalobkyně nereagovala.
15. Správce daně následně přistoupil ke zjišťování podkladů (pomůcek), jejichž pomocí by bylo možné stanovit daň z příjmů právnických osob za předmětné období.
16. Dne 30. 7. 2018 vypracoval správce daně úřední záznam č. j. 6384788/18/2006-60562-109264 pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 1 a §139 odst. 1 daňového řádu v návaznosti na § 98 daňového řádu.
17. Jako pomůcky pro stanovení daně správce daně použil údaje za 1. až 12. měsíc roku 2015 vykázané v příznáních k DPH, a to přijatá zdanitelná plnění ve výši 5 400 355 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 8 567 888 Kč. Správce daně dále využil údaje zjištěné u Pražské správy sociálního zabezpečení, a to výši vykázaných vyměřovacích základů a uhrazeného pojistného za zaměstnance zaměstnavatelem za leden až prosinec 2015, a to tak, že z podkladů zjistil úhrn sociálního pojistného placeného zaměstnavatelem ve výši 224 968 Kč a úhrn vyměřovacích základů zaměstnanců ve výši 889 871 Kč. Správce daně stanovil mzdové náklady (hrubé mzdy a sociální pojištění placené zaměstnavatelem) ve výši 1 124 839 Kč. Základ daně žalobkyně správce daně stanovil na 2 042 694 Kč a z něj vypočetl daňovou povinnost ve výši 387 980 Kč.
18. Dne 7. 8. 2018 vydal správce daně platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, č. j. 6453240/18/2006-51522-110901, v němž přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Použité pomůcky a výslednou daňovou povinnost popsal ve shodě s výše uvedeným úředním záznamem. Platební výměr byl žalobkyni doručen téhož dne.
19. Dne 19. 8. 2018 podala žalobkyně datovou zprávou příznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, které bylo zaevidováno pod č. j. 6753297/18. Žalobkyně v podaném daňovém příznání tvrdila daňovou povinnost ve výši 27 360 Kč, tedy nižší, než která byla stanovena správcem daně.
20. Dne 19. 8. 2018 podala žalobkyně též odvolání, zaevidované pod č. j. 6790535/18, doplněné podáním ze dne 29. 8. 2018, evidovaným pod č. j. 7050388/18.
21. Správce daně vyzval následně žalobkyni písemností ze dne 12. 9. 2018, č. j. 7168320/18/2006-60562-109264, k předložení účetnictví.
22. Dne 3. 10. 2018 proběhlo předání účetních a daňových dokladů žalobkyni, zaznamenané do protokolu č. j. 7573652/18/2006-60562-109264.
23. Správce daně následně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 9. 10. 2018, č. j. 7664765/18/2006-60562-109264, k doložení jednotlivých přijatých faktur, smluv, dokladů o úhradě, případně jiných důkazních prostředků, na jejichž základě bylo možné doložené nákladové položky zohlednit jako pomůcku pro stanovení daně. Na výzvu žalobkyně nereagovala.
24. Dne 24. 10. 2018 proběhlo vrácení účetních a daňových dokladů, zaznamenané do protokolu č. j. 7922463/18/2006-60562-109264.

Shodu s prvopisem potvrzuje Veronika Brunhoferová.

25. Dne 11. 12. 2018 vypracoval správce daně své stanovisko k podanému odvolání žalobkyně.
26. Žalovaný skutečnosti zjištěné v rámci probíhajícího odvolacího řízení vyhodnotil a s tímto hodnocením žalobkyni seznámil písemností ze dne 17. 7. 2019, č. j. 29459/19/5200-11432-711891. Žalovaný vyzval žalobkyni k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem, a to především z důvodu změny konstrukce a rozšíření vybraných pomůcek pro stanovení daňové povinnosti. Zástupce žalobkyně se vyjádřil písemností doručenou dne 3. 8. 2019, evidovanou pod č. j. 32410/19.
27. Žalovaný do spisu založil též platební výměry na daň z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014. Tyto platební výměry byly správcem daně vydány v období od 11. 6. 2018 do 4. 4. 2019.
28. Dne 21. 8. 2019 vydal žalovaný rozhodnutí o odvolání, kterým prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že vyměřenou daň zvýšil z 387 980 Kč na 517 180 Kč.

Posouzení věci soudem

29. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
30. Soud vycházel z níže uvedené právní úpravy v rozhodném znění.
31. Dle § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů je „*poplatník povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.*“
32. Dle § 135 odst. 1 daňového řádu „*je řádné daňové tvrzení povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.*“ Dle odst. 2 *tébož ustanovení je „daňový subjekt povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.“*
33. Dle § 136 odst. 1 daňového řádu se „*daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*“ Dle odst. 2 „*jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání podle odstavce 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Pokud v šestiměsíční lhůtě podle věty první tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována.*“
34. Dle § 145 odst. 1 daňového řádu „*nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Neryhová-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.*“
35. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „*[n]esplní-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.*“ Podle odst. 2 „*[s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*“ Podle odst. 3 *jsou pomůckami „zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“*
36. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu „*[s]měruje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje Veronika Brunhoferová.

Podmínky pro stanovení daně pomůckami

37. V projednávané věci z obsahu správního spisu plyne, že správce daně zaslal dne 16. 9. 2016 žalobkyni výzvu podle § 145 odst. 1 daňového řádu a stanovil jí osmidenní lhůtu k podání řádného daňového tvrzení za rok 2015. Žalobkyně, již byla výzva doručena téhož dne, tj. 16. 9. 2016, na výzvu ve stanovené lhůtě nereagovala a zůstala pasivní. To se změnilo až poté, co správce daně dne 7. 8. 2018 vyměřil daň podle pomůcek.
38. Tvrzení žalobkyně, že podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 správci daně již dne 20. 4. 2016, a to formou doporučené zásilky, tedy ještě před vydáním platebního výměru správcem daně, soud nemohl přisvědčit. Taková skutečnost ze správního spisu nevyplývá a žalobkyně své tvrzení ve správním ani soudním řízení ničím nedoložila (např. potvrzením o podání doporučené zásilky u provozovatele poštovních služeb ani jiným obdobným potvrzením o podání zásilky), neuvedla, z jakého důvodu nebyla zásilka správci daně do vydání platebního výměru dne 7. 8. 2018, tedy více než dva a čtvrt roku po tvrzeném podání zásilky doručena, proč podání této zásilky nedoložila v předcházejícím řízení před žalovaným apod.). Tento argument žalobkyně nepodporuje ani její následná procesní pasivita v řízení před vydáním platebního výměru. Soud tak ve shodě s daňovými orgány považuje za první relevantní podání žalobkyně ve vztahu k DPPPO za rok 2015 její podání ze dne 19. 8. 2018, reagující na vydání platebního výměru správcem daně.
39. Soud konstatuje, že žalobkyně nepodala řádné daňové tvrzení ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně. Správce daně proto postupoval v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu, pokud daň vyměřil podle pomůcek.
40. Nepodá-li daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je stanovení daňové povinnosti dokazováním zpravidla pojmově vyloučeno. K tomu lze uvést, že „[p]okud správce daně postupuje v intencích tohoto ustanovení tak, že daň vyměří podle pomůcek, je zákonnost takového postupu dána tím, že daňový subjekt má daňovou povinnost (alespoň nějakou), a ani na výzvu správce daně nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání. Podstatným zákonným předpokladem pro užití tohoto způsobu stanovení daně je tak doložení, že daňovému subjektu (alespoň nějaká) daňová povinnost svědčí. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou tak v takovém případě odlišné nežli při užití tohoto náhradního způsobu stanovení daňové povinnosti podle § 98. Podle zmíněného § 98 mohou být totiž užity pomůcky až v případě, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním pro nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování. Stanovit daň dokazováním totiž předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání a dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání subjekt sám tvrdil, uvedl, popř. měl uvést. (...) Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodal, je stanovení daňové povinnosti dokazováním zpravidla pojmově vyloučeno, a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň (byť i s nulovým daňovým základem a nulovou daní), neboť v takovém případě nemá co prokázat, a správce daně případně co vyvracet.“ (viz Lenka Kaniová k § 145 daňového řádu, In: Baxa, J. a kol., Daňový řád. Komentář. II. díl, Praha: Wolters Kluwer 2011).
41. Důvodem ke stanovení daně podle pomůcek bylo v nyní projednávané věci právě splnění podmínek § 145 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně svou povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů nesplnila, a z podaných přiznání k dani z přidané hodnoty bylo zjevné, že jí nějaká daňová povinnost vznikla.
42. Žalobkyně uvádí, že dokazování, jež mělo podle jejího názoru proběhnout, mohlo vycházet z účetnictví. Pomíjí však, že daňové přiznání i své účetnictví předložila až v odvolacím řízení. Podle žalobkyně měl i v této situaci správce daně, respektive žalovaný přejít zpět ke stanovení daně dokazováním. Tomu však nelze přisvědčit.
43. Posuzování prováděné odvolacím orgánem je v případě stanovení daně podle pomůcek výslovně omezeno v § 114 odst. 4 daňového řádu, podle kterého „[s]měřuje-li odvolání proti rozhodnutí

pokračování o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“

44. Žalovaný proto správně posoudil podmínky použití pomůcek, které shledala oprávněným, a dále se zabýval přiměřeností použitých pomůcek, které dílčím způsobem korigoval.
45. Předložení daňového přiznání, účetnictví a dalších dokladů žalobkyní během odvolacího řízení již tedy nemohlo zpochybnit správnost postupu správce daně spočívajícího ve stanovení daně podle pomůcek.
46. Žalobní námitka není důvodná.

K tvrzenému stanovení daně dokazováním

47. Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že správce daně a následně žalovaný oba při stanovení daně vyšli výlučně pouze z údajů zjištěných od žalobkyně, a proto ve skutečnosti nestanovili daň pomůckami, ale dokazováním.
48. Soud předně uvádí, že žalobkyně neposkytla správci daně pro stanovení daně z příjmů žádné podklady. Správce daně proto správně využil údaje, které si sám obstaral (od Správy sociálního zabezpečení) a které měl k dispozici z úřední činnosti (daňová přiznání k jiné dani, konkrétně k DPH). Žalovaný pak zohlednil údaje poskytnuté žalobkyní v odvolacím řízení.
49. Platí, že nelze libovolně přeskakovat mezi způsoby stanovení daně, nebo dokonce stanovení daně dokazováním formálně označit za stanovení daně dle pomůcek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021). Tím by byl daňový subjekt zbaven procesních práv, která mu náleží při stanovení daně dokazováním. To však nevylučuje, aby správce daně v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu jako pomůcky využil též důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (přiměřeně srov. též rozsudek ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, č. 675/2005 Sb. NSS).
50. Právě na § 98 odst. 3 daňového řádu správně odkázal též žalovaný v napadeném rozhodnutí. Klíčové je, že správce daně i žalovaný jasně a srozumitelně popsali, jaké pomůcky využili jak pro stanovení výnosů, tak pro stanovení nákladů. Pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).
51. Nelze přisvědčit tvrzení, že daňové orgány nepřipustně kombinovaly použití pomůcek s dokazováním, které žalobkyně ostatně zakládá jen na skutečnosti, že správce daně využil jako pomůcky důkazní prostředky, které pocházely od ní. Využití takových pomůcek však § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu výslovně předpokládá, pokud jde o důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, což ve vztahu k podstatným údajům z daňových přiznání k DPH žalovaný v bodě 4 a bodech 57 a 58 svého rozhodnutí výslovně zdůraznil.
52. Skutečnost, že jako pomůcky byly využity i některé důkazy poskytnuté žalobkyní, tak není zarážející a nezákonnost napadených rozhodnutí správních orgánů v projednávané věci nezpůsobuje.
53. Ani tato námitka proto není důvodná. Žalobci byla doměřena daň podle pomůcek, nikoli dokazováním. Daňové orgány nepochybily, pokud jako pomůcky použily získané důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny.

Přiměřenost pomůcek

54. K námitce nepřiměřenosti zvolených pomůcek lze souhlasit s tím, že volba pomůcek správcem daně není neomezená. V rozsudku ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012-33, Nejvyšší správní soud vyslovil, že je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné informace využitelné ke kvalifikovanému odhadu. K otázce volby pomůcek se pak NSS komplexně

Shodu s prvopisem potvrzuje Veronika Brunhoferová.

vyjádřil v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 252/2015-40, v němž odkázal na judikaturu, z níž vyplývá, že daň musí být i na základě pomůcek postupem dle § 98 daňového řádu stanovena přiměřeně spolehlivě. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu by mělo použití pomůcek nepochybně vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, či ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011-74).

55. Soud konstatuje, že správce daně v případě žalobkyně uvedenému požadavku přiměřenosti dostál. Pomůcky zcela jistě nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, který v nich spatřuje žalobkyně, nýbrž jsou podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu, v určité lokalitě atp.
56. Co lze použít jako pomůcky, stanoví zákon pouze demonstrativně; musejí však vždy mít racionální povahu, a ač se jedná o náhradní způsob stanovení daně, musí v maximální dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Jedná se v podstatě o kvalifikovaný odhad, který je tak přesný, jak přesné jsou vstupní údaje. Je třeba proto posoudit v prvé řadě relevanci samotných vstupních údajů, tzn. posoudit, zda správce daně opatřil všechny informace, které opatřit mohl a měl, a následně rovněž i to, jak a zda tyto údaje správně zpracoval a vyhodnotil.
57. Samotná nespokojenost daňového subjektu s volbou pomůcek ze strany správce daně přitom nezakládá bez dalšího relevantní námitku. K limitům takové kritiky Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, uvedl, že:

„[d]aňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třebas jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci [rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, věc S CLUB, část IV. b)]. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. již cit. rozsudek č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu měření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).“

58. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je třeba vnímat restriktivně. Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou a kvalifikovaný odhad správce daně se musí snažit realitě co nejvíce přiblížit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Daň stanovená správcem daně podle pomůcek se v nyní posuzovaném případě mýjí s daní, již by si sama určila žalobkyně. Z toho však nutně nevyplývá, že by se ve smyslu výše citované judikatury mýjela s realitou.

59. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, pak plyne, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt, jemuž byla daň vyměřena podle pomůcek, však nemá právo spolurozhodovat o tom, které pomůcky správce daně použije, jak se žalobkyně mylně domnívá. Z toho, že zvolené pomůcky musejí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit, nijak neplyne, že by měl mít daňový subjekt právo podílet se na výběru vhodných pomůcek. V tomto ohledu je třeba připomenout právní názor vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49, že nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje.
60. Jakkoli se žalobkyně v další žalobní námitce snažila navodit dojem rozporu mezi tím, že žalovaný kritizoval neúplnost účetnictví, a tím, že jako pomůcky používal zejména daňová přiznání, která z téhož účetnictví vycházela, tento rozpor zde ve skutečnosti není. Správce daně si jako pomůcky opatřil daňová přiznání žalobkyně k DPH za období leden až prosinec roku 2015. Informace obsažené v těchto daňových přiznáních zřejmě vycházejí i z účetnictví žalobkyně, to však neznamená, že by kritika neprůkaznosti tohoto účetnictví (resp. nedostatku požadovaných dokladů) ze strany daňových orgánů měla vést k tomu, že budou nepoužitelné jakékoli údaje, které se projeví v účetnictví. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 15. 5. 2012, č. j. 2 Afs 8/2012-25, výslovně akceptoval, že při stanovení daně podle pomůcek lze využít i dokladů vycházejících přímo z neúplného účetnictví, když uvedl, že „[k]ombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek však není možná, což ovšem neznamená, že při stanovení daně podle pomůcek nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpřesnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti.“
61. Správce daně využil údaje známé z daňových přiznání žalobkyně k DPH, tedy vlastní poznatky získané při správě daní, a dále údaje zjištěné u Pražské správy sociálního zabezpečení, a to výši vykázaných vyměřovacích základů a uhrazeného pojistného za zaměstnance zaměstnavatelem za období leden 2015 až prosinec 2015, přičemž konkrétně popsal, jaké skutečnosti a jakým způsobem z nich byly zjišťovány.
62. K odvolání žalobkyně následně žalovaný při hodnocení přiměřenosti použitých pomůcek přihlédl k dokumentům předloženým žalobkyní v odvolacím řízení.
63. Výnosy žalobkyně správce daně určil podle poskytnutých plnění vykázaných v daňových přiznáních k DPH za rok 2015 ve výši 8 567 888 Kč. V odvolacím řízení však žalobkyně doložila účetní dokumenty, z nichž vyplynulo, že její celkové výnosy jakož i obrát za rok 2015 byly 9 332 000 Kč. Tyto nově předložené účetní dokumenty žalovaný vyhodnotil jako vhodnější pomůcku pro určení výše výnosů (viz zejména body 35 a 36 napadeného rozhodnutí). S tímto hodnocením se soud ztotožňuje.
64. Mzdové náklady žalobkyně správce daně určil podle údajů zjištěných u Pražské správy sociálního zabezpečení. Žalovaný tento způsob určení nákladů aproboval, upozornil však na to, že do výpočtu mzdových nákladů je třeba zahrnout též zdravotní pojištění. Žalovaný proto o tuto částku mzdové náklady ve prospěch žalobkyně zvýšil. Současně konstatoval, že tato částka přibližně odpovídá částce vykázané v nově předložených účetních dokumentech.
65. Žalovaný dále použil jako další pomůcku ve prospěch žalobkyně položku ostatní finanční náklady v nově předloženém výkazu zisku a ztráty ve výši 3 000 Kč.
66. Pokud jde o ostatní náklady, žalovaný potvrdil jejich výši stanovenou správcem daně podle daňových přiznání k DPH. Žalovaný uvedl, že z nově předloženého účetnictví vyplývají i další možné náklady žalobkyně, konkrétně na pronájem a provize, tyto však žalobkyně ani k výzvě správce daně nedoložila dalšími důkazními prostředky, a nevyvrátila tak jeho pochybnosti, které

rekapitulovala v bodech 44 a 45 napadeného rozhodnutí. Tato tvrzení o nákladech proto ani žalovaný jako pomůcku nevyužil.

67. Soud konstatuje, že žalovaným a správcem daně použité pomůcky odpovídají demonstrativnímu výčtu obsaženému v § 98 odst. 3 daňového řádu, podle něhož jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a dále vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Není pak pravdou, že by správce daně nemohl používat i důkazní prostředky od samotného daňového subjektu či poznatky získané při správě daní, naopak se s jejich využitím výslovně počítá jak v písm. a) a d) uvedeného ustanovení, tak v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz např. bod 66 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). Žalovaný současně zdůvodnil, proč přistoupil k využití jednotlivých pomůcek a co z nich zjistil, stejně jako, proč jiné pomůcky pro stanovení daně žalobkyní použitelnými (resp. dostatečně průkaznými) neshledal (body 38 až 47 napadeného rozhodnutí). Napadené rozhodnutí proto soud neshledal nepřezkoumatelným.
68. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný nijak neodůvodnil, proč by se podle něj výkazem zisku a ztráty, předloženým v odvolacím řízení, měla snížit, resp. vyvrátit, věrohodnost uskutečněných plnění žalobkyně jakožto ukazatele výnosů, aniž by provedl daňovou kontrolu u obou daní. nebo alespoň, aby vyzval žalobkyni k odstranění jeho pochybností postupem dle § 89 daňového řádu. K tomu soud odkazuje na body 42 až 47 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný k této námitce vyjádřil. Je přitom podstatné, že výše pomůcky pro stanovení výnosů – uskutečněná zdanitelná plnění – byla zpochybněna důkazními prostředky předloženými samotnou žalobkyní. Proto bylo užití uskutečněných zdanitelných plnění jakožto pomůcky pro stanovení výnosů vyhodnoceno žalovaným jako neodpovídající a v průběhu odvolacího řízení byla tato konstrukce změněna. O tom byla žalobkyně vyrozuměna písemností ze dne 17. 7. 2019, č. j. 29459/19/5200-11432-711891, ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, a byl jí dán prostor se k němu vyjádřit. Žalobkyně však na písemnost nijak nereagovala.
69. Zvolené pomůcky nelze považovat za nepřiměřené. Jelikož měl správce daně i žalovaný dostatek vhodných pomůcek pro stanovení daně, nemusel se již zabývat otázkou komparace činnosti žalobkyni s obdobnými subjekty. Relevantní pro hodnocení přiměřenosti pomůcek není ani žalobkyní v odvolacím řízení tvrzená výše daňové povinnosti, ani daň stanovená za předcházející zdaňovací období.
70. Soud zároveň zdůrazňuje, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení ani zákaz reformatio in peius. Odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné, a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení. Může také uložit doplnit řízení o nové pomůcky použité při stanovení daně vedle pomůcek stávajících nebo místo pomůcek použitých správním orgánem I. stupně, s nimiž byl daňový subjekt seznámen. Jak vyplývá z § 114 odst. 4 daňového řádu, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je povinností odvolacího orgánu zabývat se dodržením zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřeností použitých pomůcek. Právní úprava tedy ukládá odvolacímu orgánu povinnost zkoumat přiměřenost použitých pomůcek. Této povinnosti žalovaný v projednávané věci dostal (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, a ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71).
71. Za situace, kdy žalovaný zcela srozumitelně a přezkoumatelně popsal, z jakých pomůcek při stanovení daně vycházel a jak naložil s dokumenty doloženými žalobkyní dne 19. 8. 2018 (k tomu podrobně body 57 a 58 napadeného rozhodnutí), resp. proč určité podklady od žalobkyně pro jejich neúplnost či nespolehlivost jako pomůcky neuplatnil, neshledává soud na straně žalovaného pochybení.
72. Vadou řízení není ani žalobkyní namítaná skutečnost, že správce daně neuplatnil autoremeduru podle § 113 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje Veronika Brunhoferová.

73. Dle § 113 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně, jebož rozhodnutí je odvoláním napadeno, a) rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, b) rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, nebo c) odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřijatelné nebo bylo podáno po lhůtě.“ Podle odst. 3 téhož ustanovení „[p]okud správce daně, jebož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.“
74. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu „[o]dvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.“ Podle odst. 3 „[z]jistí-li odvolací orgán, že jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, může vrátit věc k rozhodnutí správci daně prvního stupně s odůvodněním obsahujícím právní názor, kterým je správce daně prvního stupně vázán, jinak o odvolání rozhodne sám.“
75. Použití autoremedury není povinností správce daně, nýbrž toliko možností. Jelikož správce daně neshledal důvod rozhodnout o odvolání sám, postupoval správně a v souladu s § 113 daňového řádu, pokud odvolání postoupil žalovanému.
76. Žalovaným uvedený a žalobkyní zdůrazněný „logický deficit“ prvostupňového rozhodnutí byl procesně správně napraven změnou platebního výměru postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
77. Možnost změny prvostupňového rozhodnutí výrokem odvolacího rozhodnutí je výrazem toho, že prvostupňové a odvolací řízení spolu tvoří jeden celek a teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2008, č. j. 2 As 20/2008-73).
78. Při přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (§ 98 odst. 4 daňového řádu) (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019-52). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť je to právě on, kdo podává toto tvrzení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Toto důkazní břemeno v projednávané věci žalobkyně neunesla.
79. Žalobní námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

80. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
81. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 18. července 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu