



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudků JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

ŽALOBKYNĚ: E.V., ...
zástupce: Ing. Ladislav Kubica, daňový poradce, Rokycanova 1929,
356 01 Sokolov

ŽALOVANÝ: Odvolací finanční ředitelství, IČ 70280043, Masarykova 31, 602 00
Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2016 č.j. 51228/16/5200-10422-708855

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29.11.2016 č.j. 51228/16/5200-10422-708855 (*dále*

těž jen „napadené rozhodnutí – rok 2010“), byl změněn dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 22.1.2013 pod čj. 56058/13/2401-400747 (*dále jen „dodatečný platební výměr – rok 2010“*), jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 99.495 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 19.899 Kč, tak, že se daňovému subjektu doměřuje podle zákona o daních z příjmů a ust. § 143, § 147 a § 98 daňového řádu podle pomůcek za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 99.495 Kč současně bylo sděleno penále z doměřené daně ve výši 19.899 Kč.

II. Žaloba

2. Žalobkyně se žalobou vedenou u krajského soudu pod sp.zn. 30 Af 5/2017 domáhala zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného.
3. Proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (*dále jen „správce daně“*) podala žalobkyně odvolání o kterém bylo žalovaným poprvé rozhodnuto rozhodnutím ze dne 23.4.2014, čj. 10916/14-5000-14102-707678, jimiž bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen. Toto předchozí rozhodnutí žalovaného bylo na základě žaloby žalobkyně rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 25.8.2015, čj. 30 Af 33/2014-50, zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Řízení o kasační stížnosti podané žalovaným bylo usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 12.11.2015, čj. 9 Afs 243/2015–31 zastaveno pro zpětvzetí kasační stížnosti. Dle tohoto usnesení vzal žalovaný kasační stížnost zpět po té, co se seznámil s obsahem správního spisu a odůvodněním napadeného rozsudku.
4. O odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně bylo žalovaným znovu rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.
5. Na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 25.8.2015, čj. 30 Af 33/2014-50 žalovaný rozhodl, že bude pokračováno v kontrole a budou požadovány další důkazní prostředky, které správce daně odmítl nebo neshromáždil v dosavadním daňovém řízení. Žalovaný proto uložil dílčí povinnosti správci daně a na základě posouzení dalšího důkazního materiálu pak ještě vyzval žalobkyni, aby doložila skutečnosti ohledně nákupu zboží. Vzhledem k tomu, že daňové řízení bylo vedeno velmi zdlouhavě a od uvedeného zdaňovacího období uplynul poměrně dlouhý čas, nebylo v silách žalobkyně dostatečným způsobem dokládat podrobné a detailní přehledy ohledně nákupů. Přesto byly žalobkyní základní údaje pro vyměření správné daně předány. Žalovaný došel k názoru, že je oprávněn překlasifikovat vyměření daně z dosavadního postupu dokazováním přechodem na pomůcky.

Dle žalobkyně žalovaný porušil zákon když:

- a) V rozporu s dosavadním průběhem dokazování svévolně změnil způsob stanovení daně a vyloučil tak možnost dvoustupňového posuzování správního řízení ve věci vyměření daně, jestliže zcela odlišný způsob hodnocení všech důkazů a princip stanovení daně uskutečnil odvolací orgán, jehož rozhodnutí nemá v řádném oprávněném prostředku kdo přezkoumat.
- b) V rozporu s vyjádřením žalobkyně ke sdělení tohoto způsobu a výše daně, správní orgán nezohlednil a nijak se nevypořádal s věcnými námitkami ohledně uplatnění všech

okolností k vybraným pomůckám žalovaného. Nebyly zohledněny nákladové položky, které jistě musely být vynaloženy a dle zákona k nim žalovaný měl přihlídnout a dospět i sám. Obecně zákon pro takovou činnost stanoví paušální výdaje ve výši 60 % a tedy sám předpokládá, že jen ve velmi ojedinělém případě by mohly být náklady k příjmům nižší. Pokud žalovaný dospěl svými pomůckami k nižšímu procentu výdajů než 60 %, je jeho úvaha nezákonná, protože nepřihlédl ke všemu, co svědčí ve prospěch žalobkyně. Dle žalobkyně bylo jedním ze základních výdajů poštovné za doručování zásilek. Žalobkyně tuto položku několikrát specifikovala ve svém vyjádření v průběhu daňového řízení. Dohledala účtenky od dopravy z USA, které dokumentují, že přepravní náklady jsou významnou položkou na jednotlivý obchodní případ. V příloze dokládá průřez z vybraných položek. Přihlédneme-li k množství balíčků, kterými mělo být zboží dopraveno, je zřejmé, že výdaje ve výši méně než 50 % deklarovaných žalovaným, jsou zcela nereálné a neblíží se správnému stanovení daně.

c) Stanovení daně dle pomůcek neobsahuje srovnání s jinými podnikatelskými subjekty, které provozují v obdobném místě obdobnou činnost, a bylo by tak možné vzájemným srovnáním dojít ke správnému stanovení daně s ohledem na obvyklou výši zisku. Tento postup je výslovně uveden v § 98 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „daňový řád“*).

d) Celková výše daně byla vyměřena podobně neodborně a nepřesně jako v počátečních napadených platebních výměrech a je tedy zřejmé, že žalovaný postupoval systémem ne správného stanovení daně, ale zvolil takový princip, kterým se maximalizoval doměrek daně. Dochází tak k tomu, že pomůcky jsou voleny jako trest a nikoliv stanovení daně dostatečně správným způsobem, jak je uvedeno v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

e) Žalovaný se nevypořádal s námitkou stanovit daň sjednáním, ačkoliv je tento způsob v případě nemožnosti (neschopnosti) stanovit daň dostatečně správně upřednostněn a nikoliv, jak žalovaný uvádí, jako prostředek zvláštní a nepoužitelný.

f) Dle žalobkyně nejde stanovit daň v rozporu s prvotním náhledem správního orgánu, kdy došlo k podřazení příjmů pod § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „zákon o dani z příjmů“*) a následně aplikovat na tento příjem stanovení daně dle pomůcek.

g) Daň za uvedené období je po všech úkonech žalovaného a době věnované řízení prekludovaná.

6. Dle žalobkyně došlo k doměření daně a následnému zamítnutí odvolání způsobem, který odporuje zákonu, daň nebyla vyměřena správně a ve správné výši. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a odporuje zákonem uložené pravomoci k postupu správce daně ve věci daňového řízení a zásahu do práv žalobkyně. V závěrech je rozhodování žalovaného nepřezkoumatelné, protože nejsou uvedena fakta, která by vedla ke zpochybnění nebo vyvrácení důkazních prostředků předložených žalobkyní.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně a s odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí navrhoval zamítnutí žaloby.

ad a) S odkazem na § 115 odst. 1 daňového řádu žalovaný uvedl, že v daném případě tvrzená vada řízení měla spočívat v tom, že správce daně stanovil daň dokazováním,

přestože pro tento postup nebyly splněny podmínky. Tuto vadu proto žalovaný odstranil v odvolacím řízení a opíral se o právní názor vyslovený v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007 k otázce změny způsobu stanovení daně a zdůraznil, že je to také daňový subjekt, jehož aktivita, součinnost a jím předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena.

ad b) Žalovaný měl za to, že se v odůvodnění napadených rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami, které žalobkyně uvedla ve vyjádření ze dne 27.10.2016. Žalovaný při stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek vycházel z příjmů zjištěných v průběhu daňové kontroly, které činily 2 072 376,- Kč. Výdaje dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů ke zjištěným příjmům stanovil žalovaný v souladu s ust. § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu, a to pomocí vypočtené průměrné obchodní přírážky. Stanovené výdaje činí dle výpočtu žalovaného 1 097 575,- Kč, tedy 53 % (zaokrouhleno na jedno desetinné místo) z příjmů. Nejedná se tedy o výdaje menší než 50 %, jak tvrdí žalobkyně. Přestože se zástupce žalobkyně ke sdělení, zda v předmětném zdanitelném období, kdy byl držitelem živnostenského oprávnění, nadále požaduje k příjmům ze živnosti uplatnit výdaje ve výši 60 % podle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů (výzva č. j. 588117/16/2401-60561-402689 ze dne 13. 06. 2016) nevyjádřil, správce daně dále porovnal výši výdajů vypočtenou za pomoci průměrné obchodní přírážky, tj. částku ve výši 1 097 575,- Kč s výši výdajů stanovených procentem z příjmů, tj. s částkou ve výši 1 243 426,- Kč (60 % z 2 072 376,- Kč) a dospěl k závěru, že pro žalobkyni by byla i po doplnění odvolacího řízení výhodnější možnost uplatnění výdajů procentem příjmů dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. výdajů ve výši 1 243 426 Kč. Žalovaný vzhledem k výše uvedenému stanovil v odvolacím řízení výdaje vztahující se k příjmům dle ust. § 7 pomůckou v souladu s ust. § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu, a to ve výši dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný vycházel z následující úvahy: Dle ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů mají poplatníci možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši, která odpovídá provozované činnosti. Lze tedy konstatovat, že se jedná o určitou výši výdajů (nákladů), kterou určuje (garantuje) zákon o daních z příjmů a je shodná pro určité skupiny poplatníků. Daňovému subjektu v předmětném zdaňovacím období plynuly zdanitelné příjmy z živnostenského podnikání, což patří mezi příjmy dle ust. § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Ve zdaňovacím období roku 2010 mohl tedy daňový subjekt k předmětným příjmům uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % příjmů dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný při stanovení základu daně za použití pomůcek postupoval v souladu s ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, když snížil daň vypočtenou podle ust. § 16 zákona o daních z příjmů o slevu dle ust. § 35 ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 24 840,- Kč (na poplatníka). Z výše uvedené tedy vyplývá, že žalovaný dospěl prostřednictvím výpočtu průměrné obchodní přírážky k takovým výdajům, které byly pro žalobkyni méně výhodné než paušální výdaje ve výši 60 %, proto se z tohoto důvodu uchýlil k aplikaci paušálních výdajů. Námitka žalobkyně v uvedeném kontextu tedy zcela pozbývá smyslu. Ohledně výdajů uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 63/2011 (dostupný na www.nssoud.cz): „Výdaje daňového subjektu by tedy bylo možné považovat za výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu pouze v případě, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek před zohledněním „jiných výhod“ vycházel pouze z příjmů a nezohlednil žádné výdaje. Tento závěr nepřímě vyplývá i ze samotného nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01...“ Jelikož však v daném případě žalovaný zohlednil při stanovení daně výdaje daňového subjektu na pořízení předmětného zboží (tím, že stanovil výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů), je námitka irelevantní. Namítá-li žalobkyně žalovanému, že měl zohlednit i další okolnosti

týkající se předmětného druhu podnikatelské činnosti (v žalobě uvedené poštovné a ve vyjádření č. j. 48034/16 uvedené praní, žehlení, balící materiál), žalovaný konstatuje, že dle ust. § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů jsou v částce výdajů uplatněných procentem z příjmů, veškeré výdaje vynaložené s dosahováním příjmů.

ad c) Žalovaný v průběhu odvolacího řízení ověřoval subjekty podnikající podobným způsobem jako žalobkyně. Ve většině případů se jednalo o právnické osoby, osoby vedoucí účetnictví nebo plátce DPH. Obchodování fyzické osoby zjistil žalovaný pouze ojediněle, navíc s více předměty podnikání v kontrolovaných obdobích, nebo zjistil fyzické osoby, které deklarují menší obrát než žalobkyně, činnost provozují jako podnikání, nebo neuplatňují u příjmů dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů výdaje. Srovnání s takovými subjekty by nemohlo vést k dostatečně spolehlivému stanovení daně, které vyžaduje dikce zákona. Žalovaný upozornil, že § 98 odst. 3 daňového řádu má demonstrativní charakter (srov. „zejména“). Pomůckou tedy může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem, jenž umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011). Správce daně tedy není povinen jako pomůcku pro stanovení daně použít srovnání s jinými daňovými subjekty, pokud by tomu tak bylo, mohlo by to vést v mnoha situacích až k absurdním závěrům, kdy by správce daně kvůli tomuto pravidlu nemohl pomůcky použít vůbec. Je tedy na úvaze správce daně, zda použije jako pomůcku (či některou z pomůcek) srovnání s jinými daňovými subjekty. Při této úvaze je však správce daně vázán tím, že musí daň alespoň dostatečně spolehlivě stanovit pomocí zvolených pomůcek, což se v daném případě, i bez použití srovnání, stalo.

ad d) K námitce žalobkyně, že žalovaný dospěl prostřednictvím pomůcek ke stejnému výsledku jako v původním doměrku, žalovaný uvedl, že je zcela zřejmé, že pokud na daňové příjmy v totožné výši aplikujeme 60 % paušální výdaje, bude výsledek výpočtu vždy stejný. Jak je uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí, správce daně v průběhu daňového řízení aplikoval na daňovou kontrolou prokázané příjmy ve výši 2 072 376,- Kč paušální výdaje ve výši 60 %, a to v souladu se zákonem (str. 3). Žalovaný provedl výpočet výdajů pomocí průměrné obchodní příirážky, a došel k závěru, že pro žalobkyni bude výhodnější aplikovat na příjmy, dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, 60 % paušální výdaje. Je tak zcela logické, že pokud žalovaný vycházel ze stejných příjmů, bude výsledek stejný. Žalovaný tak použil jiný systém výpočtu daně, nicméně nebyl pro žalobkyni natolik výhodný jako paušální výdaje, proto se uchýlil k jejich uplatnění a to v souladu s ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. S názorem žalobkyně, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože chybí odůvodnění, proč byly některé položky zahrnuty a jiné ne, se žalovaný zcela neztotožňuje. S ohledem na skutečnost, že byly v daném případě aplikovány výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, jsou tímto veškeré výdaje vynaložené na dosažení příjmu zahrnuty v částce výdajů takto vypočtené, jak již výše žalovaný zmiňoval. Nesouhlasil s tím, že jsou pomůcky voleny jako trest a nikoliv pro stanovení daně dostatečně správným způsobem. Pokud by žalovaný za daného skutkového stavu nepřistoupil v souladu s konstantní judikaturou ke stanovení daně podle pomůcek a stanovil daňovou povinnost dokazováním s tím, že by neuznal žádné výdaje související s dosaženými zdanitelnými příjmy, postupoval by nejen v rozporu s § 92 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 1 a § 1 odst. 2 daňového řádu. Nelze totiž připustit, aby daňovým subjektem uplatněné výdaje, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pominuty. Uvedené platí tím spíše, jednalo-li

se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu zcela nutně vynaloženy. Z uvedeného tedy vyplývá, že pomůcky nemohly být voleny jako trest, jelikož k volbě tohoto způsobu došlo v souladu se zákonem a konstantní judikaturou.

ad e) Podle žalovaného sjednání daně dle § 98 odst. 4 daňového řádu je poslední náhradní způsob, nelze-li daň stanovit dokazováním a nelze ji ani dostatečně spolehlivě stanovit za použití pomůcek. Zákonnou podmínkou jeho užití je vyloučení možnosti užití předchozích způsobů (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011). Sjednání daně je možno považovat za poslední a výjimečný prostředek stanovení daně, který je využíván okrajově. V daném případě byly splněny všechny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 4 daňového řádu, s jejichž naplněním se žalovaný detailně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejsou zde dány okolnosti, které by vylučovaly možnost stanovit daň dostatečně spolehlivě za použití pomůcek.

ad f) Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobkyně, která chybně uvádí, že příjmy byly zařazeny pod ust. § 10 zákona o daních příjmů, nicméně vdaném případě se jedná o příjmy podřazené pod ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Zařazení příjmu pod § 7 zákona o daních z příjmů nebrání tomu, aby byla daň stanovena dle pomůcek. Tímto způsobem lze stanovit daň při naplnění předpokladů stanovených zákonem, a to bez ohledu na typ daně. Tím spíše lze tento způsob stanovení daně použít bez ohledu na podřazení příjmu podle zákona o dani z příjmů (např. příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku atd.).

ad g) Námitku prekluze žalovaný označil za bezpředmětnou a uváděl, že v odvoláním napadeném rozhodnutí detailně rozebral všechny skutečnosti, které měly na běh lhůty vliv. Proto žalovaný pouze ve zkratce uvádí, že lhůta pro stanovení daně měla skončit dne 31. 12. 2013 (dle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s ust. § 264 bod 4 a ust. § 148 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně dne 29. 3. 2011, tj. ve lhůtě pro stanovení daně, podala řádné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Tímto úkonem počala v souladu s ust. § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, tj. do 30. 3. 2014. V této lhůtě, dne 26. 1. 2012, byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za výše zmíněné zdaňovací období, čímž v souladu s ust. § 148 odst. 3 daňového řádu počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, tj. do 27. 1. 2015. V době vystavení dodatečného platebního výměru (rozhodnutí č. j. 56058/13/2401-24801-400747), tj. dne 22. 1. 2013, jehož zrušení se žalobkyně domáhá prostřednictvím žaloby, nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Doručením rozhodnutí o odvolání (č. j. 10916/14-5000-14102-707678 dne 23. 4. 2014) zástupci žalobkyně dne 28. 4. 2014 došlo k prodloužení výše uvedené lhůty pro stanovení daně o 1 rok v souladu s ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. do 27. 1. 2016. Ode dne 27. 6. 2014 (den podání žaloby) do dne 2. 10. 2015 (nabytí právní moci rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 25/2014-53) lhůta pro stanovení daně v souladu s ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela. V důsledku této skutečnosti došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně do 2. 5. 2017. Žalovaný upozorňuje, že lhůta pro stanovení daně nyní neběží, a to v souladu s ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Žalovaný má za to, že daň není prekludována, a neztotožňuje se s tvrzením žalobkyně.

ad h) Podle žalovaného napadené rozhodnutí jsou zcela přezkoumatelné. Žalovaný

postupoval v souladu se zákonem, vypořádal se s důvody, pro které nelze předložené důkazní prostředky osvědčit za důkaz prokazující výši prokazatelně vynaložených výdajů vztahujících se k příjmům dle § 7 zákona o daních z příjmů.

IV. Replika žalobkyně

8. Podle žalobkyně žalovaný se nedostatečně vypořádal s námitkou ohledně nákladů s ohledem na výši doměřovaných příjmů. Žalobkyně doložila a tvrdila, že podstatnou složkou výdajů na prodej jsou distribuční náklady na poštovné a balné. S tímto argumentem se žalovaný nezabýval a pouze uvádí, proč tak činit nemusí. Pojem zákona „zejména“ znamená ultimativní příkaz použít především tato kritéria. Pokud se nepoužijí, musí to být řádně zdůvodněno. Demonstrativní výčet se v zákonech uvádí slovy „například“, „a podobně“, „obvykle“. Přestože pojem „zejména“ není chápán jako ryzí taxativní výčet, neznamená ani libovůli k použití či výběru a opomenutí vyjmenovaných položek. Užití zákonem předestřené postupu musí žalovaný řádně odůvodnit a to především v situaci, kdy se od tohoto postupu odchyluje podstatným způsobem. Pokud tak nečiní, je jeho postup nepřezkoumatelný, nezákonný, zatížený neodůvodněnou libovůlí při interpretaci a užití zákona.
9. Sdělení, že je sjednání daně zcela okrajovým a výjimečným způsobem, je pouze prohlášením žalovaného, jestliže je to naopak žalovaný, kdo je nadán pravomocí takový postup užít. Pokud žalovaný poukazuje, že jej sám nepoužívá, není to argument, ale přiznání, že tak o své libovůli nepostupuje. Je v rozporu se smyslem zákona nepoužít ke správnému stanovení výše daně tento postup, zvláště ve velmi sporných případech. Že jde v daném případě o sporné posuzování způsobu stanovení daně, je doloženo především samotným žalovaným. V jednom stupni žalovaný dlouhou dobu postupuje způsobem dokazování a stanovování daně dle důkazů. Dokonce tak obhájí svůj postup i v prvním kole soudního jednání. Teprve po zrušujícím rozsudku tohoto postupu volí zcela opačné řešení. Dle žalobkyně tak postupuje právě s ohledem na nižší práva žalobkyně při nápravě nezákonně doměřené daně. O pouhé snaze zkrátit možnosti obrany svědčí i to, že se stanovená daň podle pomůcek téměř shoduje s daní stanovenou chybným dokazováním. Stanovení daně sjednáním přitom umožňuje dojít ke konsensu ve výši daně a zakotvuje konečné a neměnné řešení sporu o výši daně v úrovni vlastního daňového řízení. Toto je racionální s ohledem na správu daně, zatěžování orgánů odvoláními nebo žalobami. To, že žalovaný tvrdí, že tento způsob se nepoužívá, je však jeho vlastním pochybením, zvláště, přihlédne-li se k počtu žalob a jejich konečný výsledek s dopadem na zrušení rozhodnutí žalovaného.

V. Posouzení věci krajským soudem

10. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

11. O žalobě rozhodl Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 28.6.2018, čj. 30 Af 5/2017-67, kterým rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2016, čj. 51228/16/5200-10422-708855 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
12. Rozhodnutí žalovaný napadl kasační stížností, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 3. 2019, čj. 7 Afs 347/2018-33, kterým uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že právní argumentace krajského soudu vycházela z nesprávného závěru, že žalobkyně ve zdaňovacím období 2010 vykázala příjmy podle § 10 zák. o daních z příjmů. Ve zdaňovacím období roku 2010 však orgány finanční správy naopak vycházely ze závěru, že veškeré příjmy žalobkyně spadají pod příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyně v roce 2010 získala živnostenské oprávnění. Nejvyšší správní soud tím konstatoval, že krajský soud založil zrušení napadeného rozhodnutí na skutečnostech, které ze správního spisu nevyplývají a vynesení rozsudek se stal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s.ř.s.
13. V průběhu pokračujícího řízení o žalobě žalobkyně krajský soud při nařízeném jednání shledal, že žalobkyně se k jednání nedostavila a na projednávané žalobě setrvala. Žalovaný setrval rovněž na svých skutkových i právních závěrech, které byly podrobně uvedeny v žalobou napadeném rozhodnutí, a setrval i na svém vyjádření k jednotlivým žalobním tvrzením žalobkyně, která byla uvedena v projednávané žalobě.

a) Výchozí stav

14. Soud vycházel z daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ve kterém žalobkyně uvedla příjmy dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 8 722,- Kč, výdaje ve výši 7 644,- Kč a dále příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 1 459 120,- Kč a k nim náležející výdaje ve výši 1 298 618,- Kč. Celkově žalobkyně vykázala ke zdanění příjmy ve výši 1 467 842,- Kč. Soud dále vycházel ze zjištění, že dne 26.1.2012 bylo žalobkyni oznámeno zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2008, 2009 a 2010. Výsledky prováděné daňové kontroly u žalobkyně u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010 byly shrnuty ve Zprávě o daňové kontrole čj. 301040/12/128931402689 ze dne 15.1.2013. Ve vztahu k zdaňovacímu období 2010 plátce daně zohlednil zjištění, že žalobkyně od 13.12.2010 byla nositelkou živnostenského oprávnění na zprostředkování obchodu a služeb a v důsledku této skutečnosti správce daně posoudil veškeré žalobkyní vykázané příjmy, jako příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 zákona o dani z příjmu. Postupoval v souladu s pokynem Ministerstva financí D-300 k jednotnému postupu uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů a za příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů považoval příjmy z činností vykonávaných na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové činnosti třeba, a to i tehdy, jestliže toto povolení registrace nebo souhlas byly vydány v průběhu zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že tato rozhodná skutečnost u žalobkyně nastala od 13.12.2010 byly veškeré žalobkyní vykázané příjmy posouzeny jako příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

b) Právní posouzení žaloby

15. Důvodnost žalobních tvrzení v přezkoumávaném případě ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010 předurčil mylný předpoklad žalobkyně, že rovněž jako ve zdaňovacím

období 2008, 2009, tak i ve zdaňovacím období 2010, vykazovala příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů. Tento předpoklad přivedl žalobkyni ke stejným žalobním tvrzením, která uplatňovala souběžně v projednávaných žalobách řešících problematiku doměření daně z příjmů fyzických osob žalobkyni, ve vztahu k ostatním příjmům dosahovaných podle § 10 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacích obdobích roku 2008 a 2009.

16. Tvrzení **v části žaloby a)**, že žalovaný v rozporu s dosavadním průběhem dokazování svévolně změnil způsob stanovení daně a vyloučil tak možnost dvoustupňového posuzování vyměření daně, je nedůvodná.
17. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010, veškeré příjmy žalobkyně byly posouzeny jako příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve zdaňovacím období 2010 žalobkyně neprokázala, že k poslednímu dni tohoto zdaňovacího období postupovala podle ustanovení § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů zakládajícího povinnost poplatníka zjistit skutečný stav zásob hmotného majetku, pohledávek a závazků a o tomto zjištění provést zápis s tím, že případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně nepředložením průkazného skutečného stavu zásob zjištěného k poslednímu dni zdaňovacího období neprokázala, že došlo k porovnání zjištěného stavu se stavem evidenčním a neprokázala, že daňová evidence byla vedena právě v souladu s ust. § 7b zák. o daních z příjmů. Výsledkem vedeného daňového řízení byl závěr, že ani v průběhu doplněného odvolacího řízení žalobkyně neunesla své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť nepředložila věrohodné důkazní prostředky, které by odstranily důvodné pochybnosti správce daně o výši výdajů v návaznosti na zjištěné zdanitelné příjmy dle ust. § 7 zák. o daních z příjmu. Pokud nesplnila žalobkyně při dokazování jí uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nebylo možné stanovit daň na základě dokazování, byl správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstaral, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem ve smyslu § 98 daňového řádu. Daňovou povinnost lze stanovit za použití pomůcek, pokud jsou splněny tři základní podmínky, a to že daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, dále, že bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a dále, že daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Naplněním těchto tří základních podmínek pro stanovení daňové povinnosti dokazování se žalovaný plně věnoval a uvedl rozsáhlou argumentaci, na kterou soud plně odkazuje a která je patrná z odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí na str. 9 a 10.
18. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*
19. Se svým závěrem o stanovení daně podle pomůcek seznámil žalovaný zástupce žalobkyně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu písemně (písemnost ze dne 19.10.2016, čj. 46134/16/5200-10422-708855) a žalobkyni vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Zástupce žalobkyně uplatnil námitky (podané dne 27.10.2016, zaevidované pod čj. 48034/16), se kterými se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal.

20. Žalovaný postupoval v rámci pokračujícího odvolacího řízení v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Není proto správné tvrzení žalobkyně v žalobě, že žalovaný svým postupem „*vyloučil možnost dvoustupňového posuzování správního řízení ve věci vyměření daně, jestliže zcela odlišný způsob hodnocení všech důkazů a princip stanovení daně uskutečnil odvolací orgán, jehož rozhodnutí nemá v řádném oprávněm prostředku kdo přezkoumat*“. V daňovém řízení byla žalovaným přezkoumávána zákonnost rozhodnutí o stanovení daně dokazováním. V průběhu pokračujícího odvolacího řízení žalovaný dospěl k závěru, že není možné daň stanovit dokazováním, neboť ze strany žalobkyně nebyly doloženy za příslušná zdaňovací období kompletně doklady o příjmech a s nimi souvisejících výdajích. Žalovaný současně dospěl k závěru, že není důvod přistoupit ke sjednání daně, neboť měl za to, že daň lze dostatečně spolehlivě stanovit za použití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně byla seznámena jasně a srozumitelně s důvody, proč nelze daň stanovit dokazováním a s důsledkem z toho plynoucím, kterým bylo stanovení daně za použití pomůcek, seznámena byla s konstrukcí pomůcek (viz Výpočet stanovení daně za použití pomůcek za zdaňovací období).
21. Zástupce žalobkyně též namítal, že v odvolacím řízení nelze bez dalšího změnit způsob stanovení daňové povinnosti, neboť daňový subjekt nemá možnost obrany na přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu. K tomu žalovaný uvedl: „*Vady v postupu řízení je odvolací orgán oprávněn napravovat dle ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, které uvádí, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Postup podle ust. § 115 odst. 1 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. Jak v řízení stanovícím daň dokazováním, tak i podle pomůcek se mohou vyskytovat vady, které musí být odstranitelné přímo v odvolacím řízení.*“ Uvedená argumentace žalovaného je správná a je v souladu s tím, co bylo záměrem zákonodárce v souvislosti s § 115 odst. 1 daňového řádu.
22. Žalobní tvrzení žalobkyně **v části žaloby b)** je zjevně nedůvodné, neboť nereflektuje nespornou skutečnost, že veškeré příjmy žalobkyně ve zdaňovacím období 2010 byly posouzeny jako příjmy z podnikání podle § 7 zák. o daních z příjmů a nikoliv jako ostatní příjmy podle § 10 téhož zákona, kterých dosahovala žalobkyně v předchozích zdaňovacích obdobích 2008 a 2009. V zdaňovacím období roku 2010 žalobkyně mohla k dosaženým příjmům uplatnit paušální výdaje ve výši 60% příjmů podle § 7 odst. písm. b) zák. o daních z příjmů. Žalovaný řádně zdůvodnil výpočet průměrné obchodní příirážky a jeho argumenty vyplývají z části odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí na str. 11. Porovnáním výše výdajů vypočtených za pomoci průměrné obchodní příirážky a výše výdajů stanovených procentem z příjmů dospěl správce daně k závěru, že pro daňový subjekt by byla i po doplnění odvolacího řízení výhodnější možnost uplatnění výdajů procentem příjmů podle § 7 odst. 7 písm. b) zák. o daních z příjmů, tzn. výdajů v konkrétní výši 1 243 426 Kč.
23. Žalovaný při stanovení daně zohlednil výdaje žalobkyně na pořízení předmětného zboží a tyto výdaje stanovil podle § 7 odst. 7 písm. b) zák. o daních z příjmů. Další tvrzení žalobkyně o nezohlednění výdajů vynaložených např. formou úhrady poštovního, praní, žehlení a balícího materiálu, pak žalovaný správně neakceptoval, neboť ve smyslu § 7 odst. 8 zák. o daních z příjmů v částce výdajů uplatněných procentem z příjmů jsou zahrnuty

veškeré výdaje vynaložené z dosahování příjmů, takže i výdaje, kterých se žalobkyně dovolávala. Žalobní tvrzení v této části je zjevně nedůvodné.

24. Jako nedůvodnou soud vyhodnotil námitku žalobkyně uvedenou **v části žaloby c)**, ve které tvrdila, že stanovení daně podle pomůcek neobsahuje srovnání s jinými podnikatelskými subjekty, které provozují v obdobném místě obdobnou činnost a nebylo vzájemných srovnáváním dospěno ke správnému stanovení daně. Toto žalobní tvrzení je v rozporu s obsahem správního spisu obsahujícího podklady pro závěry žalovaného prezentované v části odůvodnění napadeného rozhodnutí v rozsahu str. 15, kde žalovaný konstatoval, že v průběhu odvolacího řízení ověřoval subjekty podnikající podobným způsobem jako žalobkyně. Prostřednictvím internetových stránek žalovaný zjistil, že s obdobným sortimentem zboží pořízeným v USA v současné době obchodují e-shopy bez uvedení provozovatele, nebo výjimečně s uvedením provozovatele. Nejčastěji se jedná o právnické osoby, které vykazují vyšší příjmy, než vykázal daňový subjekt, dále osoby vedoucí účetnictví nebo plátce DPH. Správce daně zjistil obchodování fyzické osoby pouze ojediněle, navíc s více předměty podnikání v kontrolovaných obdobích, nebo zjistil fyzické osoby, které deklarují menší obrát než žalobkyně a činnost provozují jako podnikání nebo neuplatňují u příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů výdaje. Správce daně za účelem zjištění nákupních cen provedl místní šetření v kamenných obchodech u obchodníků prodávajících podobný sortiment zboží jako žalobkyně a na základě zjištěných nákupních cen zjistil, že žalobkyně vykazuje v kontrolovaných letech výrazně nižší prodejní ceny, než ty, které byly zjištěny při místních šetření, jako nákupní, respektive nákupní ceny byly ve většině případů vyšší, než prodejní ceny daňového subjektu v kontrolovaných letech. Správce daně tak uskutečnil rozsáhlé šetření za účelem stanovit daňovou povinnost tak, aby se co nejvíce blížila realitě. Z důkazních prostředků, které byly k dispozici, byl učiněn maximálně možný kvalifikovaný odhad daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období. Tvrzení žalobkyně o pochybení správce daně a žalovaného v tomto směru je proto nedůvodné.
25. Nedůvodné je žalobní tvrzení **v části d)**, že jsou pomůcky vzhledem k výši stanovené daně voleny jako trest a stanovení daně není provedeno dostatečně správným způsobem. Již v předchozím rozsudku ze dne 28.6. 2018, čj. 30 Af 5/2017-67 soud shledal, že ve zdaňovacím období roku 2008 a 2009 nebylo možné stanovit žalobkyni daň z příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů dokazováním a učinil závěr, že byl správný postup správce daně, resp. žalovaného, když byla daň stanovena za použití pomůcek postupem podle § 98 daňového řádu. Pokud soud v předchozím rozhodnutí přistoupil ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, bylo to výhradně z důvodu, že soud shledal odůvodnění rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť nemohl posoudit, zda byla daň stanovena za použití pomůcek dostatečně spolehlivě. To však neznamená, že daň stanovena žalobkyni za použití pomůcek byla volena jako trest. Postup správních orgánů při stanovení daně za použití pomůcek byl v daném případě správný.
26. Nedůvodné je žalobní tvrzení **v části e)**, že žalovaný se nevypořádal s námitkou stanovit daň sjednáním, ačkoliv je tento způsob v případě nemožnosti stanovit daň dostatečně správně upřednostněn. V průběhu pokračujícího odvolacího řízení dospěl správce daně a následně i žalovaný k závěru, že není možné daň stanovit dokazováním, neboť ze strany žalobkyně nebyly doloženy za příslušná zdaňovací období kompletně doklady o příjmech a s nimi souvisejících výdajích. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek postupem podle § 98 daňového řádu. V souladu s § 98 odst. 3

daňového řádu vypočetl daň za použití pomůcek a k tomu využil především dosud získané důkazní prostředky. Pomůcky, které správce daně použil, žalovaný shledal jako v maximální možné míře akceptující vlastní údaje žalobkyně a ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu konstatoval, že daň byla v obou zdaňovacích obdobích stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný proto současně dospěl k závěru, že není důvod přistoupit ke sjednání daně podle § 98 odst. 4 daňového řádu, podle něhož správce daně s daňovým subjektem daně sjedná jen v případě, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici.

27. Žalobní tvrzení **v části žaloby ad f)** je zjevně nedůvodné, neboť vychází z nesprávného předpokladu, že ve zdaňovacím období 2010 žalobkyně dosahovala ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Příjmy žalobkyně avšak byly podřazeny pod příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 téhož zákona.
28. Žalobní tvrzení **v části žaloby ad g)** že daň za zdaňovací období roku 2010 žalobkyni stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty je nedůvodné. Zde soud plně odkazuje na vlastní argumentaci, kterou rozvedl v odůvodnění rozsudku ze dne 28. 6. 2018, čj. 30 Af 5/2017-67 na str. 19 až 21, kde uváděl: „Ve zdaňovacím období roku 2010 byl v platnosti zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků *(dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)*. Podle § 47 odst. 1 tohoto zákona, ve znění účinném do 31.12.2009: *„Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“* V souladu s tímto ustanovením měla lhůta pro doměření daně za zdaňovací období roku 2010 skončit dnem 31.12.2013.
29. Dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád a byl zrušen zákon o správě daní a poplatků. Podle § 264 bod 4 daňového řádu: *„Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“* Lhůta pro stanovení daně za rok 2010 neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, tj. do 1.1.2011. Okamžik počátku běhu těchto lhůt určený podle zákona o správě daní a poplatků zůstal zachován (§ 47 odst. 1 a § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 počala běžet dnem 1.1.2009. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 počala běžet dnem 1.1.2011. Běh a délka lhůt je již posuzována podle § 148 odst. 1 daňového řádu.
30. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu: *„Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu: *„Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím*

dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“ Podle § 148 odst. 3 daňového řádu: *„Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“ Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu: *„Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.“*

31. Žalobkyně podala řádné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 dne 29.3.2011, tzn. ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu před uplynutím lhůty pro stanovení daně (běh této lhůty končil 31.12.2013). Podáním řádného daňového tvrzení počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu tříletá lhůta pro stanovení daně od 29.3.2011 do 2014.
32. Správce daně v této lhůtě pro stanovení daně zahájil 26.1.2012 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010. Zahájením daňové kontroly počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet pro zdaňovací období 2010 znovu tříletá lhůta pro stanovení daně, tj. od 26.1.2012 do 27.1.2015. Dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 byl vydán dne 22.1.2013. Nedošlo tak k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Předchozí rozhodnutí o odvolání týkající se roku 2010 (ze dne 23.4.2014, čj. 10916/14-5000-14102-707678) bylo zástupci žalobkyně doručena dne 28.4.2014. To znamená, že bylo žalobkyni oznámeno stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, která měla uplynout dnem 27.1.2015. Došlo proto k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok tj. od 27.1.2015 do 27.1.2016. Lhůta pro stanovení daně však v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela od 27.6.2014 (den podání žaloby) do 5.10.2015 (nabytí právní moci rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25.8.2015, čj. 30 Af 33/2014-50), tj. po dobu 407 dnů. O tuto dobu je nutno prodloužit lhůtu pro stanovení daně, jejíž konec měl připadnout na 27.1.2016. Lhůta pro stanovení daně tak měla uplynout dnem 5.3.2017. Z uvedeného je zřejmé, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 nebyla žalovaným stanovena po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně v obou zdaňovacích obdobích.
33. Žalobkyně odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15.9.2015, sp.zn. Pl.ÚS 18/14, uveřejněný pod č. 299/2015 Sb. s tím, že zde Ústavní soud v bodě 46 označuje prodloužení lhůty o jeden rok pouhým doručením sdělení o nové výši daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu za diskutabilní ohledně ústavnosti a *„ponechává na zvážení soudu, zda se přikloní k této myšlence s ohledem na možné shledání neústavnosti tohoto ustanovení zákona“*. Plénum Ústavního soudu zmíněným nálezem zamítlo návrh Nejvyššího správního soudu na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který stanoví, podle jaké právní úpravy má být od účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) posuzována neskončená lhůta pro vyměření daně. Ústavní soud dospěl k závěru, že napadené ustanovení není v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy. V bodě 46. tohoto nálezu je uvedeno: *„Ústavní soud závěrem dodává, že v tomto nálezu se zabýval toliko otázkou souladu napadeného ustanovení se zásadou právní jistoty a zákazem retroaktivity, nikoliv i případným jiným zásahem do ústavně zaručených práv a svobod daňových subjektů, k nimž by mohlo dojít v důsledku samotné aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Návrh navrhovatele nesměřoval ke zrušení tohoto ustanovení, přičemž žádnou část tohoto nálezu nelze vykládat v*

tom smyslu, že by jím byla meritorně posuzována i jeho ústavnost.“ Krajský soud nemá důvod zpochybnit ústavnost § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle něhož se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Jak je zřejmé již z důvodové zprávy je uvedené ustanovení součástí taxativního výčtu úkonů, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty, a do daňového řádu byly takto vloženy k odstranění právní nejistoty. Cílem této právní úpravy je vytvoření dostatečného prostoru na straně daňového subjektu i daňové správy pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. To beze zbytku platí i pro dobu po té, kdy je daňovému subjektu oznámeno rozhodnutí o řádném či mimořádném opravném prostředku. Sdělení výše daně daňovému subjektu v daňovém řízení (jehož část probíhá v prvostupňovém řízení a část následně v rámci odvolacího řízení) nelze označit za pouhé doručení sdělení o nové výši daně, jak jej v žalobě označuje žalobkyně. Prodloužení lhůty o jeden rok zde má své opodstatnění. Jeho cílem je zajistit časový prostor pro nové rozhodnutí v případě, že bude rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem. Uvedené ustanovení je dle názoru soudu právní úpravou zohledňující snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně umožňující řádný výkon správy daní na jedné straně a využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů na straně druhé, jak je uvedeno v důvodové zprávě.“

34. Z uvedených souhrnných důvodů soud žalobu žalobkyně zamítl podle ust. §78 odst. 7 s.ř.s.
35. Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ustanovení § 60 odst.1 s.ř.s. a žalovanému, který dosáhl v řízení procesního úspěchu náhradu nákladů nepřiznává, neboť náhradu neuplatnil.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 6.11.2019

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu