



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: Begast Group s.r.o., Jaurisova 515/4, Praha 4 - Michle, IČO 015 68 396,
zastoupeného Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem,
sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, PSČ 356 01,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2016, č. j.
53430/16/5300-22441-701848,

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) rozhodlo dne 30. 11. 2016 podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) napadeným rozhodnutím o odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty č. j. 4590190/15/2004-52522-109243, který vydal dne 22. 6. 2015 Finanční

úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“). Tímto rozhodnutím byla vyměřena za zdaňovací období měsíce ledna roku 2015 vlastní daň ve výši 32 442 Kč. Žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že vlastní vyměřená daň činí 28 017 Kč.

2. Podanou žalobou napadla žalobkyně rozhodnutí žalovaného z důvodu spočívajícím ve zkrácení jejích práv, k němuž došlo jak napadeným rozhodnutím, tak rozhodnutím správce daně v prvním stupni. Žalobkyně tvrdí, že ve vydané výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 3. 2015, č. j. 2030610/15/2004-52522-109243 (dále též „výzva“) nebyly dostatečně vyjádřeny pochybnosti správce daně a že její daňová povinnost nebyla stanovena dle adekvátních pomůcek.
3. Žalobní důvody shledává žalobkyně v následujících konkrétních skutečnostech.
4. *V prvním žalobním bodu* namítá, že správce daně obsah výzvy formuloval natolik obecně, že prakticky byla vyloučena možnost konkrétní odpovědi.
5. Výzvu založil správce daně pouze na povaze sídla žalobkyně, přičemž není její povinností, aby byla přítomna v sídle v libovolnou dobu, neboť většinu času realizuje dodávky na místech odběratelů. Dle žalobkyně výzva obsahuje výčet „pseudoargumentů“, které nijak nesouvisí s podaným daňovým tvrzením.
6. Dále žalobkyně nesouhlasí ani s uvedením důvodu, že poměr uskutečněných a přijatých plnění činí v tomto přiznání pouze 0,7135. Žalobkyně namítá, že nelze seznat v zákonech, že by správnosti daňového tvrzení svědčil nějaký koeficient nebo, že by žalobkyně měla někde takový koeficient uvést či jeho výši chybně vypočítat.
7. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá, že správce daně použil ke stanovení daně dle pomůcek jen údaje z daňového přiznání, aniž by se jakkoliv zabýval dalšími nutnými a zákonem stanovenými postupy k určení správné výše daně. Nadto v rámci odvolání proti tomuto stanovení daně uvedla žalobkyně důkazní prostředky o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, které však žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neuvádí.
8. Žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že správce daně zvolil pro stanovení daně bankovní pohyby za jeden vybraný měsíc. Dle žalobkyně je tento způsob stanovení daně zcela v rozporu s realitou, neboť pohyby na účtech se téměř vždy týkají období minulých. Dle žalobkyně stanovení daně jen z těchto údajů považuje za nezákonný postup, protože je pravidlem, že platby za dodávky jsou opožděny.
9. Závěrem žalobkyně namítá, že rozhodnutí dle pomůcek neobsahuje ani srovnání s jinými podnikatelskými subjekty, kteří provozují v obdobném místě obdobnou činnost, přičemž tento postup je výslovně uveden v § 98 odst. 3 písmeno c) daňového řádu.
10. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a dále uvedl, že s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasí. Ohledně skutkového stavu a právního posouzení věci žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i předložený spisový materiál.
11. *K námitkám obsaženým v prvním žalobním bodu*, které se týkají výzvy k odstranění pochybností, žalovaný konstatoval, že žalobkyně výzvou konkretizované pochybnosti správce daně neodstranila, přičemž správce daně byl nucen přistoupit na stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu. Dle žalovaného povaha sídla může ve spojení s jinými skutečnostmi vzbudit pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání. Námitka týkající se poměru 0,7135 svědčí o nepochopení žalobkyně, že uvedený poměr vyplývá z nižšího objemu plnění na výstupu oproti přijatým zdanitelným plněním, z čehož správce daně vyvodil své pochybnosti, zda jsou přijatá

plnění používána pro uskutečňování ekonomické činnosti. Obecně je základním cílem či smyslem podnikání dosažení zisku, přičemž daná situace, tomu neodpovídá. Daný poměr není uveden v zákoně, vyplývá však z tohoto obecného smyslu či cíle podnikání. Námitka žalobkyně týkající se obecnosti formulace o pochybnostech o oprávněnosti nároku na odpočet je irelevantní. Správce daně v uvedené výzvě specifikoval, z čeho plynou jeho pochybnosti a současně konkretizoval, jakým způsobem má žalobkyně tyto pochybnosti odstranit.

12. *K námitkám obsaženým ve druhém žalobním bodu*, které se týkají stanovení daně, žalovaný uvedl, že v rámci rozhodnutí o odvolání došlo ke změně rozhodnutí, a to ve prospěch žalobkyně, což vedlo ke snížení daňové povinnosti. K námitce, že pohyby na účtech se vždy týkají období minulých, žalovaný opakuje, že ačkoli žalobkyně disponovala daňovými doklady za prověřované zdaňovací období i za předchozí zdaňovací období, kterými by mohla prokázat svá tvrzení o nespolehlivosti stanovené daně, nebyly jí žádné takové důkazní prostředky předloženy. S ohledem na tuto skutečnost nemůže být takový postup považován za nezákonný.
13. Ve vztahu ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek, konkrétně prostřednictvím srovnání s jinými podnikatelskými subjekty, žalovaný upozornil, že ust. § 98 odst. 3 daňového řádu má demonstrativní charakter (srov. „zejména“). Pomůckou tedy může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Šchillerová, 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. Některé daňové subjekty provádí natolik specifickou činnost, že srovnání není možné. 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.
14. V replice ze dne 8. 4. 2017 zopakovala žalobkyně svou námitku, že správce daně zvolil pro stanovení daně bankovní pohyby za jeden vybraný měsíc, k čemuž připojila bankovní výpisy z jejího účtu.
15. U jednání, které se konalo dne 19. března. 2019, setrvala žalobkyně na podané žalobě a žalovaný s odkazem na napadené rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby. Soud zamítl návrh žalobkyně na provedení důkazu výpisem z bankovního účtu žalobkyně pro nadbytečnost, neboť dospěl k závěru, že listiny obsažené ve správním spise jsou dostatečným podkladem pro napadené rozhodnutí. V závěrečné řeči zástupce žalobkyně poukázal na nesouhlas s tím, že je volbou prvostupňového správce daně, jaké pomůcky zvolí, neboť jde o porušení principu dvouinstančního řízení a současně nesouhlasil ani s výší připočtené průměrné marže.
16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. Soud po posouzení věci neshledal námitky vznesené žalobkyní důvodnými, a to z následujících důvodů:

18. V daňovém řízení je každý daňový subjekt povinen sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) žalobkyně nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této její součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu. Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i spolehlivost či kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně je povinen relevantní důkazy sám vyhledávat. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení důkaz, musí důkazní prostředek konkrétně označit. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej řádně označil (např. rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, a ze dne 25. 2. 2010, čj. 1 Afs 3/2010-76).
19. Soud nejprve uvádí, že rozsah i kvalita soudního přezkumu je determinována také formulací žalobních námitek, neboť ve správním soudnictví platí dispoziční zásada a soud je při přezkumu správního rozhodnutí vázán co do rozsahu a mezí přezkumu žalobními námitkami (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
20. K námitkám obsaženým v *prvním žalobním bodu*, kdy žalobkyně namítá, že správce daně obsah výzvy formuloval natolik obecně, že prakticky byla vyloučena možnost konkrétní odpovědi, soud z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně poté, co žalobkyně podala dne 25. 2. 2015 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015, vydal dne 25. 3. 2015 výzvu k odstranění pochybností č. j. 2030610/15/2004-52522-109243, kterou bylo žalobkyni sděleno, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti a o pravdivosti údajů uvedených v oddíle C. podaného přiznání za zdaňovací období leden 2015, přičemž správce daně za důvod označil *jednak*, že při analýze údajů uvedených v přiznání vyšlo najevo, že podíl uskutečněných a přijatých plnění činí v tomto přiznání pouze 0,7135, což popírá základní smysl podnikání – dosahování zisku, v důsledku čehož vzniká pochybnost o tom, že přijatá plnění používá daňový subjekt při uskutečňování ekonomické činnosti; podíl uskutečněných a přijatých plnění se podle přiznání jeví jako nepřiměřeně nízký a *jednak* má žalobkyně umístěno sídlo na tzv. virtuální adrese, kdy při místním šetření bylo zjištěno, že daňový subjekt nemá své označení na domě, nemá označenou poštovní schránku za vchodovými dveřmi, statutární orgán nebo zaměstnanci nejsou k zastížení, je zřejmé, že daňový subjekt v sídle se nezdržuje, nevykonává zde ekonomickou činnost, přičemž není známo, že by takovou

činnost vykonával na jiném místě (provozovně). Žádné jiné místo či provozovna představující dostatečné zázemí pro výkon ekonomické činnosti v deklarovaném rozsahu nebylo daňovým subjektem správci daně sděleno ani nebylo zjištěno z veřejných zdrojů (lustrace internetu). Internetové stránky daňového subjektu nebyly nalezeny, stejně tak ani další stopy o jeho jakékoli činnosti. S ohledem na uvedené vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, zejména o použití přijatých plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Správce daně proto vyzval daňový subjekt podle § 89 daňového řádu, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, prokázal pravdivost údajů uvedených v přiznání a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění vzniklých pochybností. Daňový subjekt byl vyzván, aby předložil, zejména evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, účetní knihy podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, daňové a účetní doklady, které se vztahují k přijatým a uskutečněným plněním za uvedené zdaňovací období a další důkazní prostředky, kterými lze pochybnosti správce daně odstranit (popř. navrhnout jejich provedení), k čemuž byla daňovému subjektu stanovena 15denní lhůta.

21. Posuzovanou výzvu shledal soud dostatečně srozumitelnou, obsahující zcela konkrétní důvody, které správce daně vedly k jejímu vydání. Vyjádřené pochybnosti správce daně jsou dle soudu v souladu se zásadami logického uvažování. Podíl uskutečněných a přijatých plnění vyplývá z údajů daňového přiznání, konkrétně v oddílu C. – daň z přidané hodnoty, kde uskutečněné zdanitelné plnění (řádek 1 a 2) činí celkem 345 845,- Kč oproti řádkům přijatých plnění (řádek 40, 41 a 43), což činí celkem 484 742,- Kč.
22. Soud nepovažuje vyjádřený podíl uskutečněných a přijatých plnění, který činí v daňovém přiznání pouze 0,7135 za zcela běžný a v souladu se základním smyslem podnikání, jímž je dosahování zisku, proto se ztotožňuje s žalovaným, že tato skutečnost vyplývající z daňového přiznání zavdala důvod ke vzniku pochybností o tom, že přijatá plnění používá daňový subjekt při uskutečňování ekonomické činnosti. Tyto pochybnosti pak byly umocněny okolnostmi zjištěnými správcem daně ohledně sídla daňového subjektu (viz bod 20. tohoto rozsudku).
23. Byť žalobkyně namítá nedostatečnost důvodů uvedených v posuzované výzvě, soud se s ní neztotožňuje. Žalobkyně byla ve výzvě nejen seznámena se vzniklými pochybnostmi správce daně a jejich důvody, ale současně jí bylo sděleno i jakým způsobem má ve stanovené lhůtě tyto pochybnosti odstranit. Žalobkyně byla ze zákona povinna vyhovět výzvě správce daně, jež směřovala k prokázání skutečností, které uvedla v řádném daňovém přiznání. Soud má za to, že v posuzovaném případě žalobkyně se správcem daně nespolupracovala a neposkytla mu dostatek součinnosti. Svou aktivitu zaměřila žalobkyně jen na podání stížnosti na postup správce daně při vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 25. 3. 2015, která byla posouzena jako nepřipustná a následně byla žalobkyně vyrozuměna o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ust. § 261 odst. 6 daňového řádu se závěrem, že odvolací finanční ředitelství posoudilo žádost o prošetření jako nedůvodnou.
24. Ze strany žalobkyně nebyly správci daně předloženy žádné účetní či daňové doklady, ani žádné jiné listinné důkazní prostředky. Daňový subjekt tak pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání neprokázal a pochybnosti správce daně neodstranil. Jelikož žalobkyně nedostála své zákonné povinnosti a neunesla důkazní břemeno, první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek byla splněna. Soud má za splněnou i druhou podmínku,

neboť v důsledku nesoučinnosti a pasivity daňového subjektu nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobkyně neposkytla správci daně důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné spolehlivě zjistit výši její daňové povinnosti. Podle ustálené judikatury platí, že pokud daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži správce daně.

25. S ohledem na uvedené soud uzavírá, že obsah výzvy byl správcem daně formulován dostatečně srozumitelně a konkrétně a skutečnost, že žalobkyně o své vůli rezignovala na odstranění konkrétně vyjádřených pochybností správce daně, vedl soud k závěru o nedůvodnosti námitek v prvním žalobním bodu.
26. *Ve druhém žalobním bodu* uvádí žalobkyně námitky proti stanovení její daňové povinnosti podle pomůcek.
27. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103). Rozhodný pro výsledné stanovení daně podle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše cit. § 98 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně podle 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 vystihovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třebaš 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, čj. 9 Afs 77/2013-67, věc *S CLUB*, část IV. b)]. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše uvedená nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření 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, čj. 9 Afs 28/2007-156).
28. K námitce, že správce daně použil ke stanovení daně dle pomůcek jen údaje z daňového přiznání, aniž by se jakkoliv zabýval dalšími nutnými a zákonem stanovenými postupy k určení správné výše daně, soud odkazuje na str. 3 až 6 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný nejprve uvedl právní úpravu vztahující se k dané věci, včetně uvedení judikatury Nejvyššího správního soudu, která obsahuje výklad jednotlivých ustanovení daňového řádu, jež upravují jednotlivé způsoby stanovení daně se zaměřením na stanovení daňové

povinnosti podle pomůcek a poté aplikoval uvedenou právní úpravu na posuzovaný skutkový stav.

29. Žalovaný pod body 24. a 25. napadeného rozhodnutí konstatoval, že „....odvolatel na výzvu k odstranění pochybností nepředložil žádné důkazní prostředky. Odvolatel podal pouze stížnost proti nezákonnému zabíjení postupu k odstranění pochybností a požadoval prodloužení lhůty k vyjádření, kterou vázal na vydání nové řádné výzvy k odstranění pochybností, popř. na pravomocné soudní rozhodnutí o přípustnosti takové výzvy. Z odvolacího spisu dále vyplynulo, že prvostupňový správce daně kromě daňového tvrzení a výpisu z evidence pro režim přenesené daňové povinnosti předložených odvolatelem, získal v rámci vyhledávací činnosti pouze jeden důkazní prostředek v podobě výpisu z bankovních transakcí k účtu odvolatele (viz bod [4]) za období měsíce ledna až března roku 2015. Tento důkazní prostředek však nemohl prokázat správnost DPH deklarované u přijatých a uskutečněných plnění tvrzených odvolatelem v jeho daňovém přiznání.“ Pod bodem 26. napadeného rozhodnutí proto dospěl odvolací orgán k závěru, „že byly dodrženy zákonné podmínky přechodu na stanovení daně podle pomůcek namísto dokazování. Odvolatel nesplnil své zákonné povinnosti při dokazování a bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním.“
30. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje a dodává, že ke splnění podmínek přechodu na stanovení daně podle pomůcek namísto dokazování došlo v daném případě právě proto, že žalobkyně navzdory výzvě správce daně neodstranila jeho pochybnosti a nepředložila, popř. nenavrhla žádné důkazní prostředky k prokázání jí uvedených údajů v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce ledna 2015.
31. K námitce žalobkyně, že v rámci odvolání uvedla důkazní prostředky o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, které však žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neuvádí, soud nejprve konstatuje, že takto vyjádřená námitka je podána toliko v obecné rovině, aniž by ji žalobkyně blíže konkretizovala, proto soud adekvátně jejímu obsahu uvádí, že ji vyvrací žalovaný na str. 6 pod bodem 28. a 29. napadeného rozhodnutí, kde je mimo jiné uvedeno: „Odvolatel navrhl identifikaci obchodních partnerů podle souvztažných bankovních účtů a dále podle výpisů z evidence pro přenesenou daňovou povinnost. Odvolací orgán k těmto návrhům odvolatele uvádí, že důkazní břemeno ve věci prokázání nespolehlivosti stanovené daně leželo na odvolateli. Ačkoli odvolatel bezesporu disponoval daňovými doklady za prověřované zdaňovací období i za předchozí zdaňovací období, kterými by mohl prokázat svá tvrzení o nespolehlivosti stanovené daně, nebyly z jeho strany žádné takové důkazní prostředky předloženy. Odvolací orgán upozorňuje na judikaturu NSS, dle které daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 AfS 54/2004).“
32. Ohledně námítky žalobkyně, která nesouhlasí s tím, že správce daně zvolil pro stanovení daně bankovní pohyby za jeden vybraný měsíc, k čemuž dodává, že tento způsob stanovení daně je zcela v rozporu s realitou, neboť pohyby na účtech se téměř vždy týkají období minulých, soud předně konstatuje, že důvody, které správce daně vedly k volbě této pomůcky, jsou uvedeny na straně 6 v bodu 25. napadeného rozhodnutí. K námitce soud uvádí, že žalobkyně v rámci této námítky zcela opomíjí skutečnost, že daňová povinnost žalobkyně byla stanovena na základě správcem daně zvolených pomůcek, nikoli dokazováním, přičemž volbu této pomůcky neshledává soud za nijak neadekvátní danému případu. Sama skutečnost, že pohyby na účtech se téměř vždy týkají období minulých

neznamená ve svém důsledku nevhodnost této pomůcky. Jde o pomůcku, která se týká žalobkyně a odráží její podnikatelskou činnost.

33. Soud shledává vhodným dodat, že ze spisového materiálu vyplývá rovněž, že žalovaný neopomenul, že bankovní výpis obsahuje také výdaje, které by měly být uplatněny jako platby s nárokem na odpočet daně. Protože při stanovení daně podle pomůcek musí správce daně přihlédnout i k okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál (písemnost č. j. 40035/16/5300-22441-701848 ze dne 9. 9. 2016). V rámci odvolacího řízení pak došlo ke změně vlastní daně stanovené správcem daně v částce 32 442 Kč na vlastní daň 28 017 Kč stanovenou odvolacím orgánem. Došlo tedy ke snížení vlastní daně ve prospěch odvolatele, a to v částce 4 425 Kč.
34. K závěrečné námitce, že napadené rozhodnutí dle pomůcek neobsahuje srovnání s jinými podnikatelskými subjekty, kteří provozují v obdobném místě obdobnou činnost, soud konstatuje, že § 98 odst. 3 písmeno c) daňového řádu tento postup správci daně výslovně neukládá, jak mylně uvádí žalobkyně.
35. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Podle odst. 2 tohoto ustanovení stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle 3 odst. tohoto ustanovení jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností či vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správci daně není však uložena povinnost, aby vybral konkrétní pomůcky.
36. Pro úplnost soud k námitkám, které zástupce žalobkyně konkretizoval v závěrečné řeči (nesouhlas s tím, že je volbou prvostupňového správce daně, jaké pomůcky zvolí, neboť jde o porušení principu dvouinstančního řízení, nesouhlas s výší připočtené průměrné marže) připomíná, že soudní řízení správní je ovládáno koncentrační a dispozitivní zásadou, která se promítá v ust. § 72 odst. 1 s. ř. s., dle něhož lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí oznámeno žalobci doručením písemného vyhotovení. Pouze v této lhůtě lze žalobu rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s.ř.s.), z uvedeného důvodu se soud námitkami uplatněnými žalobkyní v závěrečné řeči nezabýval.
37. Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalované žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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.

V Praze dne 19. března 2019
Sandnerová v. r.

JUDr. Ludmila

předsedkyně senátu