



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **GEMAX INVEST a.s.**, se sídlem Pozlovice 337, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2017, č. j. 49568/17/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2019, č. j. 62 Af 5/2018 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni **se v r a c í** soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 1 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Luhačovicích zaslal žalobkyni dne 4. 12. 2012 výzvu k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2011. Protože žalobkyně daňové přiznání nepodala (to udělala až dne 11. 5. 2016), přistoupil Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) k vyměření daně podle pomůcek a platebním výměrem ze dne 25. 11. 2015, č. j. 1810147/15/3305-52524-701172, vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2011 ve výši 13 417 420 Kč. Žalobkyně napadla platební výměr odvoláním, kterému správce daně částečně vyhověl a rozhodnutím ze dne 25. 11. 2016, č. j. 1979144/16/3305-52524-701172, snížil vyměřenou daň z částky 13 417 420 Kč na částku 11 191 950 Kč, neboť z podkladů

předložených žalobkyní zjistil, že při výpočtu části základu daně související s výnosy z prodeje nemovitostí ve výši 78 000 000 Kč bylo namístě zohlednit pořizovací cenu převáděných pozemků ve výši 11 712 460 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 11. 2017, č. j. 49568/17/5200-11435-710862.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že byly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek podle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně měla daňovou povinnost k dani z příjmů za rok 2011, avšak daňové přiznání nepodala ani na základě výzvy správce daně. Důvody, kterými nepodání daňového přiznání ospravedlňovala, totiž spory mezi akcionáři a pochybení prokuristy, jsou z hlediska aplikace § 145 daňového řádu nepodstatné. Navíc daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období roku 2011 podávána byla, stejně jako daňové přiznání k dani silniční za rok 2011. Tvrzení, že žalobkyně nebyla pasivní, neboť v roce 2015 se dohodla se správcem daně, že daňová přiznání podá, nic nemění na tom, že na výzvu z roku 2012 k podání daňového přiznání nijak nereagovala a patnáctidenní lhůta marně uplynula. Navíc zástupce žalobkyně pouze dne 15. 10. 2015 sdělil, že daňové přiznání podá, což ale neučinil po dobu delší než jeden měsíc, takže správci daně nelze vyčítat, že již neotálel a daň stanovil podle pomůcek.

[3] Správce daně si jako pomůcky opatřil kromě části účetnictví žalobkyně také její daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období roku 2011, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2011, daňové přiznání k dani silniční za rok 2011 a daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za období 2007 až 2009. Účetnictví, které předložila až v odvolacím řízení, shledal správce daně neúplným a neprůkazným. Nikoli však pouze z toho důvodu, že účetní závěrka nebyla zveřejněna v obchodním rejstříku, nýbrž i z toho důvodu, že předložená účetní sestava ze dne 14. 12. 2015 nekorespondovala s ostatními účetními sestavami a že účetní zápisy týkající se provize pro společnost LEREIS INVEST, a. s. (dále jen „LEREIS“), a pronájmu kontejnerů od S. M., které představovaly podstatnou část uplatněných výdajů, byly zaúčtovány pouze na základě interních dokladů a nebyly doloženy prvotními doklady. Nebylo namístě, aby žalovaný vyzýval žalobkyni k odstraňování vad účetnictví. Správce daně ji totiž k předložení bezvadného účetnictví vyzval již poté, co v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru uvedla, že má účetnictví k dispozici. Není však povinností správce daně vyzývat daňový subjekt opakovaně, tím spíše ne v odvolacím řízení. Při stanovení daně podle pomůcek se správce daně vyslovil i k tomu, že se mu nepodařilo najít srovnatelný subjekt. Důvodem byla skutečnost, že žalobkyně obdržela výnos z prodeje nemovitostí ve výši 78 milionů Kč, a bylo tedy těžké najít srovnatelný subjekt s obdobnou transakcí. Navíc není povinností správce daně při stanovení daně podle pomůcek vždy nalézt srovnatelný daňový subjekt. Krajský soud ani neshledal, že by byla daň stanovena kombinací dokazování a pomůcek. Skutečnost, že správce daně použil jako pomůcku i část účetnictví žalobkyně, totiž neznamená, že byla daň stanovena dokazováním. Toto účetnictví totiž nebylo jedinou pomůckou, a správce daně tak nevyšel „výlučně“ jen z

pokračování

údajů zjištěných od žalobkyně. Žalobkyně také neměla právo účastnit se výběru pomůcek a žalovaný neměl povinnost zohlednit její připomínky ke zvoleným pomůckám. Mohla pouze namítat, že se jedná o pomůcky, které nedostojí požadavkům na racionalitu a na vztah k daňové povinnosti. Její námitky však byly v tomto směru nekonkrétní a ke zpochybnění pomůcek nestačily.

[4] Nepřítakal ani námitce, že stanovená výše daně byla nepřiměřená a žalovaným dovozovaný zisk nereálný kvůli nezohlednění provize za zprostředkování prodeje nemovitosti. Nepřiměřenost nelze spatřovat pouze v tom, že daňová povinnost stanovená podle pomůcek činí zhruba 11 milionů Kč, zatímco daň, kterou vyčíslila žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání, by činila necelých 5 milionů Kč. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) nelze nepřiměřenost použitých pomůcek odůvodňovat tím, že daňový subjekt následně v odvolacím řízení přesně vyčíslí daňovou povinnost tak, jak to měl učinit již na výzvu prvostupňového správce daně, a poukáže na rozdíly mezi takto určenou daňovou povinností a výší daně stanovenou správcem daně za použití pomůcek.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Nejprve připomněla, že během jednání o prodeji nemovitých věcí v roce 2011 vedli jednotliví akcionáři mezi sebou a se stěžovatelkou spory s cílem ovládnout chod jejího představenstva a v důsledku toho byl její chod paralyzován, takže nebylo jasné, kdo je oprávněn za ni jednat. Prokurista pan M. v tomto ohledu selhal, daňové přiznání nepodal a na konci roku 2014 zemřel, což celou situaci dále zkomplikovalo. Nový statutární ředitel společnosti v roce 2015 zjistil, že stěžovatelka nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011 a nereagovala na výzvu ze dne 4. 12. 2012, její nový daňový zástupce kontaktoval v srpnu 2015 správce daně, aby domluvil termín podání daňového přiznání, v září 2015 došlo i k neformální dohodě o podání daňového přiznání, jakmile to bude možné, tato snaha však byla ukončena stanovením daně podle pomůcek v platebním výměru.

[7] Podle krajského soudu nebylo možné stanovit daň dokazováním, neboť stěžovatelka nereagovala na výzvu správce daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Takovou argumentační zkratku je nutno odmítat, neboť stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a je třeba je považovat za poslední prostředek. Stanovení daně na základě dokazování má přednost i v případě, kdy daňový subjekt nesplní svoji povinnost podat řádné daňové přiznání na základě výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu. Nevyhovění výzvě nevede bez dalšího k aplikaci pomůcek, jak nesprávně dovozují krajský soud. V jejím případě došlo k nepodání řádného daňového přiznání vlivem okolností, které nemohla ovlivnit. Správce daně věděl, že připravovala daňové přiznání, a disponoval účetnictvím, takže daň mohl stanovit na základě dokazování. Ostatně účetnictví a daňové přiznání bylo doloženo žalovanému i v rámci daňového řízení.

Sice se tak stalo až v rámci odvolacího řízení, to však tvoří s řízením před správcem daně jeden celek. Tvoří-li odvolací řízení jednotu s řízením před prvostupňovým správcem daně, pak nemá být daňový subjekt limitován v uplatňování důkazů a svých tvrzení za účelem obhájení svých zájmů. Doložila-li stěžovatelka v odvolacím řízení daňové tvrzení a důkazní prostředky, měl se jimi žalovaný zabývat a stanovit daň dokazováním. Podání řádného daňového tvrzení a předložení účetnictví až v rámci odvolacího řízení, a nikoli ve lhůtě uvedené ve výzvě k podání řádného daňového tvrzení, nevylučuje, aby daňové orgány stanovily daň dokazováním.

[8] Samotná neúplnost účetnictví nemusí být nutně důvodem pro přechod na pomůcky. Orgány finanční správy navíc neprokázaly, že její účetnictví obsahuje takové nedostatky, které jej činí neprůkazným, nesprávným a neúplným, a proto je nezbytné stanovit daň podle pomůcek. Podle judikatury NSS lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodnou či neprůkaznou možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. To se však v posuzovaném případě nestalo. Její účetnictví bylo průkazné a úplné, vynaložené náklady byly řádně zaúčtovány, což správci daně prokázala doloženými důkazy. Pronájem kontejnerů byl prokázán objednávkou pronájmu 147 kontejnerů a výdajovými pokladními doklady, na jejichž základě bylo pronajímateli S. M. zaplacen celkem 5 239 080 Kč. Výdaje uplatněné za zprostředkování LEREIS stěžovatelka prokázala smlouvou prokazující, že k uplatněnému výdaji došlo v souvislosti s její ekonomickou činností. Účetní případ zprostředkování doložila i sdělením advokátky o převodu finančních prostředků z advokátní úschovy a svěrečnou smlouvou. Bezvadnost účetnictví za zdaňovací období roku 2011 nemůže ovlivnit to, že nedošlo k podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 a ke zveřejnění účetní závěrky za rok 2010, což mělo mít vliv na kontinuitu údajů uvedených v účetnictví roku 2011. Navíc, i pokud by daňové orgány dospěly k závěru, že doložené účetnictví vykazuje vady, nejednalo by se o důvod pro aplikaci pomůcek a bylo jejich povinností pokusit se v rámci dokazování takové vady účetnictví odstranit.

[9] Dále polemizuje s tvrzením krajského soudu, že jedinou pomůckou nebylo její účetnictví. Správce daně si sice jako pomůcky opatřil její daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období roku 2011, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2011, daňové přiznání k dani silniční za rok 2011, daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za období 2007 až 2009, ty jsou však odrazem téhož účetnictví, jehož použitelnost správce daně zpochybňoval. Pokud by opravdu její účetnictví trpělo takovými vadami, jaké uvádí daňové orgány, je nelogické, že vycházejí z daňových přiznání, která byla vytvořena právě na základě onoho údajně nevěrohodného účetnictví. Jedinými pomůckami, které daňové orgány uplatnily, byly výlučně poznatky vycházející z údajů údajně nepoužitelného účetnictví. Navíc pokud správce daně vychází výlučně z podkladů samotného daňového subjektu, znemožňuje tomuto subjektu prokázat, že výsledek použití pomůcek není dostatečně spolehlivý. Pokud judikatura NSS znemožňuje podrobit revizi jednotlivé pomůcky a myšlenkové úvahy správce daně, který vychází pouze z údajů poskytnutých samotným daňovým subjektem, zbavuje jej možnosti rozporovat výsledek použití pomůcek.

pokračování

[10] Pokud žalovaný vycházel z předpokladu, že stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky k prokázání realizace přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů S. M. a LEREIS, pak fakticky hodnotil doložené důkazy, a tedy prováděl dokazování, byť formálně zastřené údajnými pomůckami. Dopustil se tak nepřípustné kombinace dokazování a pomůcek. Žalovaný tak vycházel z důkazů, které jsou dle jeho vlastních tvrzení neprůkazné, což vedlo ke stanovení daně za použití pomůcek. Pokud by skutečně byl dán důvod pro aplikaci pomůcek kvůli nedostatečnosti účetnictví, lze předpokládat, že by daňové orgány jako pomůcky uplatnily především srovnání s jinými subjekty či vlastní poznatky zjištěné při správě daní.

[11] Výsledná daň stanovená podle nepřiměřených pomůcek je nereálná, přestože podle ustálené judikatury NSS by mělo použití pomůcek vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně. Žalovaný však zohlednil výlučně příjmovou stránku, aniž by zohlednil provizi za zprostředkování. Pokud daňové orgány nemají pochyb o tom, že dosáhla určitého zisku získaného z prodeje vlastního majetku, musela vynaložit i určité výdaje na jeho dosažení, konkrétně za zprostředkování prodeje ze strany LEREIS, které doložila smluvní dokumentací. Bez realizace zprostředkování prodeje by stěžovatelka zisku z prodeje nemohla dosáhnout. Nepřiměřenost výše daně stanovené podle pomůcek je patrná i z rozdílu mezi daňovou povinností stanovenou za použití pomůcek bez zohlednění nákladů ve výši 11 191 950 Kč a daňovou povinností, která by byla stanovena na základě dokazování, ve výši 4 860 580 Kč.

[12] Závěrem polemizuje s názorem krajského soudu, že daňový subjekt v procesu stanovení daně podle pomůcek ztrácí své oprávnění aktivně svými návrhy ovlivnit stanovení daně a že ve vztahu k pomůckám může pouze namítat, že se jedná o pomůcky, které nedostojí požadavkům na racionalitu a na vztah k daňové povinnosti. Podle stěžovatelky nemůže správce daně ignorovat informace, které mu daňový subjekt při stanovení daně podle pomůcek předkládá. Daňový subjekt totiž ví nejlépe, jaké výdaje a příjmy měl, a může tyto okolnosti rozhodně pro správné stanovení daně ozřejmit. Je-li součinnost ze strany daňového subjektu poskytována, musí být zohledněna i při výběru pomůcek. Pokud tedy daňový subjekt předkládá důkazy o své činnosti, které dokládají, že určité výdaje nastaly, nelze je ani v případě stanovení daně pomůckami přehlížet a je třeba je zohlednit jako pomůcky. Správce daně proto měl přihlídnout k důkazům předloženým v daňovém řízení k prokázání, že došlo k přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů S. M. a LEREIS. Z nich bylo zřejmé, že stěžovatelka v souvislosti s dosažením zdanitelných příjmů vynaložila výdaje za pronájem kontejnerů a za zprostředkovatelské služby.

[13] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. V doplnění kasační stížnosti také požádala o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[14] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatelka nejprve namítá, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť její účetnictví nevykazovalo podstatné vady a stanovení daně dokazováním je vždy třeba chápat jako upřednostňovaný způsob. Zároveň vytýká krajskému soudu, že nepřipustně klade rovnítko mezi nepodání daňového přiznání ani na výzvu podle § 145 odst. 1 daňového řádu a stanovení daně podle pomůcek.

[18] Podle § 145 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014, nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví mu náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

[19] V nyní posuzovaném případě z daňového spisu plyne, že původní správce daně zaslal výzvu podle § 145 odst. 1 daňového řádu stěžovateli již dne 4. 12. 2012 a stanovil jí patnáctidenní lhůtu k podání řádného daňového tvrzení. Stěžovatelka, již byla výzva doručena již dne 5. 12. 2012, pak zůstala takřka tři roky pasivní. To se změnilo až poté, co dne 15. 10. 2015 učinil správce daně dotaz na zástupce stěžovatelky, zda bude chybějící daňové přiznání podávat, na což zareagoval ujištěním, že daňové přiznání hodlá podat (úřední záznam na č. l. 44 daňového spisu). Krajský soud k tomu správně konstatoval, že nelze vytýkat správci daně, pokud po dalším měsíci čekání vyměřil daň podle pomůcek. Stěžovatelka pak daňové přiznání podala až dne 11. 5. 2016.

[20] Rozhodující podmínka nepodání daňového tvrzení v náhradní lhůtě tedy byla bezpochyby splněna. Podle stěžovatelky sice nepodání daňového tvrzení ani v náhradní lhůtě nemění nic na prioritě stanovení daně dokazováním, s tímto argumentem se však vypořádal již krajský soud v bodě 16 svého rozsudku. Zde vysvětlil, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou podle § 145 odst. 1 daňového řádu odlišné než podle obecného § 98 daňového řádu, k němuž se vztahují obecné principy v judikatuře citované stěžovatelkou. Krajský soud správně připomněl, že stanovit daň dokazováním předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání. Dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání subjekt sám uvedl či měl uvést. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním zpravidla pojmově vyloučeno.

[21] Tento právní názor odpovídá i názoru vyjádřenému v komentáři k § 145 odst. 1 daňového řádu: „*Pokud 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***

pokračování

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.“ (Kaniová, L. in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k § 145, zvýraznil NSS).

[22] Důvodem ke stanovení daně podle pomůcek zde tedy bylo právě uvedené splnění podmínek § 145 odst. 1 daňového řádu, nikoli nemožnost stanovit daň dokazováním, jež by bylo vyžadováno podle § 98 daňového řádu. Stěžovatelka poukazuje na to, že dokazování, jež mělo proběhnout, mohlo vycházet z účetnictví a dalších důkazů, které však předložila až v odvolacím řízení. Podle ní měl i v této situaci správce daně, respektive žalovaný přejít zpět ke stanovení daně dokazováním. Takový právní názor však odporuje judikatuře NSS.

[23] Ten v právní větě rozsudku ze dne ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016 - 40, shrnul: *„Byla-li daň stanovena podle pomůcek z důvodu nepodání daňového přiznání, lze ve smyslu § 44 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zohlednit jen takové výhody pro daňový subjekt, které byly známy již správci daně I. stupně, resp. plynou z dostupných informací využitelných ke kvalifikovanému odhadu správce daně I. stupně.*

Zkoumá-li odvolací orgán, zda se v případě stanovení daně podle pomůcek kvalifikovaný odhad správce daně I. stupně co možná nejvíce blíží realitě (čili zda byly použité pomůcky přiměřené), nemůže zohlednit doklady o výhodách svědčících daňovému subjektu předložené až v odvolacím řízení. Nepřiměřenost použitých pomůcek nelze odůvodňovat tím, že daňový subjekt následně přesně vyčíslí daňovou povinnost tak, jak to měl učinit již na výzvu správce daně I. stupně podle § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a poukazuje na rozdíly mezi takto určenou daňovou povinností a vyšší daně stanovenou správcem daně za použití pomůcek.“

[24] Předložení účetnictví stěžovatelky během odvolacího řízení již tedy nemohlo zpochybnit správnost postupu správce daně spočívajícího ve stanovení daně podle pomůcek. Nelze ostatně přehlédnout, že posuzování prováděné odvolacím orgánem je v případě stanovení daně podle pomůcek výslovně omezeno v § 114 odst. 4 daňového řádu: *„Směřuje-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.*“

[25] Za této situace není nutno znovu a samostatně posuzovat úplnost či neúplnost předloženého účetnictví, jíž se ostatně dostatečně zabýval jak krajský soud v bodech 20 a 21 svého rozsudku, tak žalovaný v bodech 34 až 46 svého rozhodnutí. Není také nutné vyjadřovat se k pohnutkám či důvodům, které vedly stěžovatelku k nepodání daňového tvrzení ani po výzvě podle § 145 odst. 1 daňového řádu, k nimž ostatně krajský soud správně podotkl v bodě 18 rozsudku, že za rok 2011, kdy podle stěžovatelky nebylo zjevné, kdo má za ni daňové přiznání podávat, podala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty i k dani silniční. Skutečnost, zda k nepodání daňového přiznání došlo kvůli

osobnímu pochybení prokuristy, který následně zemřel, není pro splnění podmínek § 145 odst. 1 daňového řádu relevantní.

[26] Jakkoli se stěžovatelka snaží 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 stěžovatelky k dani z přidané hodnoty za období roku 2011, údaje z daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za období 2007 až 2009 a využil také informace o prodeji nemovitosti v jejím vlastnictví, jež získal z daňového řízení k dani z převodu nemovitostí. Informace obsažené v těchto daňových přiznáních sice do určité míry vycházejí i z účetnictví stěžovatelky, to však neznamená, že by kritika neúplnosti a neprůkaznosti tohoto účetnictví ze strany žalovaného měla vést k tomu, že budou nepoužitelné jakékoli údaje, které se projeví i v jejím účetnictví. Navíc i NSS 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: *„Kombinace 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.“*

[27] Žalovaným 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 tedy 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 NSS (viz např. bod 66 rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69). Stěžovatelka kritizuje, že nebylo jako jedna z pomůcek použito porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, ovšem z ničeho neplyne, že by právě tato pomůcka podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu musela být využita vždy. Krajský soud i žalovaný navíc vysvětlili, že v daném případě nebylo využití této pomůcky namístě, protože by se těžko hledal srovnatelný případ prodeje podobné nemovitosti obdobným subjektem.

[28] Z ničeho zároveň neplyne, že by v nyní posuzovaném případě šlo ze strany správce daně o dokazování zastřené formálním použitím pomůcek, které NSS kritizoval v rozsudku ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34. Je navíc třeba připomenout, že kritika takového postupu byla i v tomto stěžovatelkou zdůrazňovaném rozsudku obsažena jen na okraj v rámci kritiky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu: *„Nejvyšší správní soud však považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný i z toho důvodu, že se správní soud blíže nezabýval otázkou přiměřenosti a výběru pomůcek, i když stěžovatelka již v daňovém řízení opakovaně poukazovala na celou řadu srovnatelných subjektů, a to pro oba její provozy. Správce daně přitom v podstatě nestanovil stěžovatelce daň pomůckami,*

pokračování

ale dokazováním - zastřeným formálně právně postupem podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, když „výlučně“ vyšel jen z údajů zjištěných od stěžovatelky.“

[29] Nelze také přitakat tvrzení, že správce daně nepřipustně kombinoval použití pomůcek s dokazováním, které stěžovatelka ostatně zakládá právě 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 dani z přidané hodnoty žalovaný v bodě 48 svého rozhodnutí výslovně zdůraznil.

[30] 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, NSS 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 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. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74, etc.). Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v případě stěžovatele uvedenému požadavku, který stěžovatel akcentuje, dostál. Pomůcky zcela jistě nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, 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. Co lze použít jako pomůcky, stanoví zákon pouze demonstrativně; musejí však vždy mít racionální povahu, a ať 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 první 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 (...).“

[31] Právě uvedené požadavky však neznamenají, že nespokojenost daňového subjektu s volbou pomůcek ze strany správce daně zakládá bez dalšího relevantní námitku. K limitům takové kritiky NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 371/2017 - 69 uvedl:

„[78] Daňový 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 třeba 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)].

[79] 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 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).

[32] Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je třeba vnímat restriktivně. Stěžovatelčina kritika navíc neobstojí ani pohledem vývoje konkrétního daňového řízení. Je třeba zejména odmítnout její tvrzení, že správce daně nezohledňoval výdaje, které souvisely se získáním příjmů, jež jí byly zdaněny. Ty výdaje, které musely být nutně vynaloženy, konkrétně pořizovací cenu pozemků, které tvořily součást prodávaných nemovitostí, totiž při stanovení daně podle pomůcek zohlednil. Právě jejich zohlednění bylo tím důvodem, pro nějž správce daně svůj původní platební výměr změnil a vyměřenou daň snížil o více než 2 miliony Kč. Nedošlo tak k postupu, který NSS kritizoval v rozsudku ze dne 11. 7. 2012, č. j. 8 Afs 71/2011 - 144, na který stěžovatelka poukazovala. Je navíc třeba připomenout, že šlo o rozsudek, který se týkal odlišných skutkových okolností, neboť zde NSS zkritizoval právě to, že daňové orgány pochybily, když daň stanovily dokazováním a nikoli podle pomůcek. K tomuto dokazování pak NSS na okraj v bodě 23 uvedl, že „správce daně pochybil, pokud zcela opomněl uplatněné výdaje za situace, kdy se jednalo o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, byť jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána. Jiný způsob než úplatné nabytí předmětných vozidel (např. jejich odcizení) nemá oporu v obsahu správního spisu. Správce daně měl zohlednit i možné výdaje, pokud měl za prokázané příjmy, které měly stěžovateli plynout z prodeje vozidel, a vycházel z předpokladu, že stěžovatel vozidla nabyt.“

[33] Správce daně v nyní posuzované věci tedy nutné výdaje v podobě pořizovací ceny pozemků zohlednil. Naopak nelze žalovanému vytýkat, že nezohlednil i výdaje za provizi pro společnost LEREIS. Krajský soud k tomu v bodě 29 rozsudku uvedl, že provize za zprostředkování, odpovídající takřka třetině kupní ceny, není „takovým výdajem, který by musel být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaložen“, a k němuž by tedy správce daně měl při stanovení daně podle pomůcek přihlédnout podle rozsudku č. j. 8 Afs 71/2011 -

pokračování

144. Údaje o provizi ve výši 22 500 000 Kč zaplacené této společností navíc stěžovatelka předložila teprve dne 3. 5. 2016, takže ani ve smyslu výše citovaného rozsudku č. j. 6 Afs 224/2016 - 40, k nim nemusel správce daně při odvolacím řízení přihlédnout.

[34] Nelze tedy říci, že by správce daně skutečně opomněl při stanovení daně některé pomůcky či skutečnosti, které opomenout neměl, a že by důsledkem takového postupu bylo stanovení daně v nepřiměřené výši. Pokud stěžovatelka upozorňuje na rozdíl mezi daňovou povinností stanovenou za použití pomůcek ve výši 11 191 950 Kč a daňovou povinností, která „by byla stanovena na základě dokazování“, ve výši 4 860 580 Kč, je třeba připomenout, že druhá částka je ve skutečnosti pouze daní, která by vyplývala z jejího daňového přiznání podaného půl roku po vyměření daně podle pomůcek. V něm stěžovatelka zohlednila i opakovaně připomínanou provizi pro společnost LEREIS ve výši 22 500 000 Kč i výdaje na pronájem kontejnerů od pana M.

[35] ve výši 5 239 080 Kč, tedy výdaje, které pouze uvedla v účetnictví, jehož neprůkaznost žalovaný kritizoval právě i kvůli prokazování těchto nákladů. Svou námitkou o nepřiměřenosti či nerealnosti výše daně stanovené podle pomůcek tak stěžovatelka fakticky usiluje o to, aby vyměřená daň z příjmů právnických osob odpovídala nikoli dani, jež by byla určena dokazováním, ale té dani, kterou by zaplatila podle svého daňového přiznání podaného tři a půl roku po uplynutí patnáctidenní dodatečné lhůty a půl roku po vydání původního platebního výměru, pokud by zároveň byly akceptovány i všechny výdaje, které v tomto daňovém přiznání uplatnila. To však odporuje postupu při stanovení daně podle pomůcek a smyslu přezkumu tohoto postupu.

[36] Jak NSS již opakovaně judikoval, stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně, který představuje toliko kvalifikovaný odhad, a nelze očekávat stejný výsledek jako při stanovení daně dokazováním. 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 NSS 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 v nyní posuzovaném případě se ovšem míjí pouze s tou daní, již by si sama určila stěžovatelka, z toho však nutně nevyplývá, že by se ve smyslu právě citované judikatury „míjela s realitou“. Z rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, plyne, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě 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 (shodně též rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49, bod 56).

[37] Daňový subjekt, jemuž byla daň vyměřena podle pomůcek, také nemá právo spolurozhodovat o tom, které pomůcky správce daně použije. Názor krajského soudu ohledně součinnosti daňového subjektu při stanovení daně podle pomůcek, který stěžovatelka kritizuje svou poslední kasační námitkou, je plně v souladu s judikaturou NSS. Krajský soud se ostatně v bodě 30 svého rozsudku vypořádal s právními závěry

obsaženými v rozsudku č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, na něž nyní stěžovatelka poukazuje. V něm NSS, na základě dřívější právní úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, k volbě pomůcek uvedl: „*K pomůckám podle § 65 odst. 1 věty druhé d. ř. (obdobné ostatně platí i pro pomůcky podle § 31 odst. 5 d. ř.) nutno poznamenat, že sice nejsou důkazem, nicméně svoji relevanci ve vztahu k realitě vždy musí mít. Jinak řečeno: i pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 d. ř.) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 d. ř.), musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit*“. Z toho, že zvolené pomůcky musejí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit, však nijak neplyne, že by měl mít daňový subjekt právo podílet se na výběru vhodných pomůcek. I v tomto ohledu je třeba připomenout právní názor vyplývající z rozsudků č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 a 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[39] Nejvyšší správní soud nerozhodoval o stěžovatelčině návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože o tomto mimořádném opravném prostředku bylo rozhodnuto bez zbytečného prodlení po nezbytném poučení účastníků řízení a obstarání dalších podkladů nutných pro rozhodnutí.

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

[41] Protože Nejvyšší správní soud nerozhodoval o žádosti stěžovatelky o přiznání odkladného účinku, vrací stěžovatelce již zaplacený soudní poplatek ve výši 1 000 Kč (§ 10

pokračování

odst. 1 věta první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů).

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

V Brně dne 20. ledna 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu