



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **MT- STOFI s.r.o.**, IČ 26014556
sídlem Pod Karlovem 1325/4, 120 00 Praha 2 - Vinohrady
zastoupená advokátem Mgr. Lukášem Kulhánkem
sídlem Na Cihelnách 9, 551 01 Jaroměř

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2020, č. j. 21560/20/5200-11434-701858,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 6. 2020, č. j. 21560/20/5200-11434-701858, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího právního zástupce Mgr. Lukáše Kulhánka, advokáta, náklady řízení ve výši 15 903 Kč, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně, společnost podnikající ve stavebnictví, část své činnosti realizovala prostřednictvím dodavatelských společností SLAVSTAVBA s. r. o. (dále též „SLAVSTAVBA“), LIKRES spol. s r. o. (dále též „LIKRES“), BATTYZA s. r. o. (dále též „BATTYZA“) a GARANTI INVESTMENT PRAGUE s. r. o. (dále též „GARANTI“). Platby vyplacené těmito společnostmi si nárokovala jako náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „zákon o daních z příjmů“). Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) tyto náklady neuznal (konkrétní položky vyloučil), proto daňový základ zvýšil o 7 931 706 Kč a rozhodnutím ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1242298/15/2804-50523-608583, žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 1 506 890 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále ve výši 301 378 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29456/16/5200-11434-701858. Žalobu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“), zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 3. 5. 2017, č. j. 52 Af 51/2016-66 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná z: <http://www.nssoud.cz>).
2. Rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného však byly zrušeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. NSS uzavřel, že předmětné zakázky byly realizovány a zaplacený, stavební práce tedy musely být uskutečněny, sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl. Správce daně v řízení nijak nezpochybnil, že žalobkyně neměla na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musela tedy stavební práce provádět prostřednictvím dodavatelů. Rovněž nebyly zpochybněny příjmy, které žalobkyně obdržela od objednatelů za realizaci zakázek. Na stranu druhou správce daně zpochybnil veškeré náklady, které si žalobkyně v souvislosti s konkrétními stavebními pracemi, jež byly prokazatelně provedeny, nárokovala, tedy došlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví. Jelikož stavební práce žalobkyně na základě požadavků objednatelů zajistila, provedla a inkasovala peněžité plnění, které představovalo její příjmy, musela zcela logicky vynaložit pro dosažení těchto příjmů určité (esenciální) náklady. Pokud za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nevážíly využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby žalobkyní uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. NSS zavázal žalovaného, aby, nezmění-li se podstatně důkazní situace v navazujícím řízení, stanovil daň dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.
3. Vzdor tomu, že nedošlo k žádné změně skutkového či právního stavu, žalovaný v dalším řízení opět odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně rozhodnutím ze dne 28. 2. 2019, č. j. 7608/19/5200-11434-701858, potvrdil. Žalovaný setrval na svých závěrech. Zabýval se též možností aplikace § 98 odst. 1 daňového řádu (stanovení daně podle pomůcek), nicméně dospěl k závěru, že pro takový postup nejsou splněny zákonem stanovené podmínky. I proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala žalobu, které krajský soud vyhověl a rozsudkem ze dne 13. 11. 2019, č. j. 52 Af 29/2019-61, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2019 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud uzavřel, že po zrušujícím rozsudku NSS č. j. 2 Afs 238/2017-35 nedošlo k žádné změně skutkového stavu,

pročež žalovaný měl stanovit daň podle pomůcek, jak mu uložil NSS. Proti rozsudku č. j. 52 Af 29/2019-61 nebyla podána kasační stížnost.

4. Žalovaný v dalším řízení uložil správci daně doplnit podklady pro rozhodnutí ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 20. 8. 2015 pro účely stanovení daně podle pomůcek. Správce daně provedl toto doplnění podkladů, s nímž byla žalobkyně seznámena a na něž reagovala svým podáním ze dne 9. 4. 2020, doručeným žalovanému dne 13. 4. 2020. Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 15. 6. 2020, č. j. 21560/20/5200-11434-701858, kterým rozhodnutí správce daně ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1242298/15/2804-50523-608583, změnil tak, že dokazováním doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu vyšší o částku 1 506 890 Kč byla po provedeném odvolacím řízení změněna na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 doměřenou podle pomůcek vyšší o částku 1 263 120 Kč podle § 147, § 143 odst. 1 a 3 a § 98 odst. 1 daňového řádu a penále bylo změněno z částky 301 378 Kč na částku 252 624 Kč.
5. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně nyní posuzovanou žalobu dle § 65 a násl. s. ř. s. V ní namítala, že žalovaný se snažil co nejvíce přiblížit svému původnímu chybnému rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je jeho postup správný. Tím porušil základní definici správy daní vyplývající z § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se při stanovení daně podle pomůcek zaměřil toliko na jedinou položku, a to na výkonovou spotřebu – neurčoval daň jako takovou, ale určením dílčí kategorie nákladů rozhodoval, o kolik sníží daňově účinné náklady. Žalobkyně v řízení před žalovaným namítala, že v situaci, kdy prokázala faktické provedení a uhrazení díla, musí správce daně použít jako pomůcku i výpočet poměrového ukazatele, jenž bude zahrnovat nejen výkonovou spotřebu (tj. energie, subdodávky), ale také osobní náklady a odpisy. Stavební práce mohou být provedeny jedinečně zaměstnanci nebo subdodávky. Pokud by správce daně uvážil tyto skutečnosti, musel by porovnat nejen výkonovou spotřebu/výkony, ale také osobní náklady/výkony a odpisy/výkony. Žalovaný se s touto námitkou vůbec nevypořádal a pouze odkázal na předchozí části odůvodnění. Použité pomůcky přitom musí být dostatečně podloženy. Daňový řád nevylučuje součinnost daňového subjektu. Jedinou námitkou, kterou se žalovaný zabýval, byla námitka v zásadě marginální, a to požadavek na webové stránky jako kritérium pro zařazení do srovnávaného vzorku. Dle žalobkyně je otázka existence webových stránek v zásadě irelevantní. Webové stránky jsou pouze nástrojem marketingu a umožňují dostat se do povědomí veřejnosti a podat referenci, nijak se ale neprojeví na samotném výkonu.
6. Pro věc zásadní je skutečnost, že žalovaný při stanovení daně dle pomůcek hodnotil pouze otázku výkonové spotřeby, ale nezohlednil osobní náklady a odpisy. Čím více činností zajistí stavební společnost svými zaměstnanci (což se promítne v osobních nákladech), tím méně činností musí realizovat subdodavatelé (to se projeví ve výkonové spotřebě), a obráceně. V podmínkách stavebnictví jsou tedy výkonová spotřeba a osobní náklady „spojenými nádobami“, kdy vytržení jednoho kritéria značně zkresluje závěry, což je vidět při srovnání údajů žalobkyně a 10 srovnávaných subjektů. Srovnávané subjekty výrazně více činností realizovaly prostřednictvím vlastních zaměstnanců, o to nižší byla jejich výkonová spotřeba. Konkrétně u 10 subjektů, které sloužily žalovanému jako vzorek pro učení daně dle pomůcek, byly průměrné osobní náklady 18,41 % z výnosů a výkonová

spotřeba v průměru 71,07 % z výnosů. Celkové náklady, resp. součet výkonové spotřeby a osobních nákladů (bez započítání odpisů), tedy činily v průměru 89,48 %. Žalobkyně ve svém účetnictví uvedla výkonovou spotřebu ve výši 92,71 % a osobní náklady ve výši 5,05 %. Žalovaný pak při určení daně dle pomůcek uvedl, že nebude rozporovat osobní náklady, a snížil pouze výkonovou spotřebu. Výsledkem toho je, že náklady při sečtení výkonové spotřeby a osobních nákladů dosahují u žalobkyně 76,12 %, tj. výše, která je nižší než u všech porovnávaných subjektů, a současně hodnoty, která je o 13,36 % nižší než zjištěný průměr. Navíc žalobkyně měla v dané době 10 zaměstnanců, žalovaný zahrnul do srovnávaného vzorku společnosti, které měly do 20 zaměstnanců – zda má společnost 10, nebo 20 zaměstnanců, je zásadní rozdíl, který se projeví ve výši osobních nákladů a současně i ve výkonové spotřebě. Nelze pak uplatnit ani prostý poměr, neboť zaměstnanci mohou zajišťovat i nevýrobní činnosti. Žalovaný tedy pochybil, jestliže nezkoumal osobní náklady a tyto převzal z účetnictví žalobkyně, zatímco jinou položku, která je zákonitě s osobními náklady provázána, určil porovnáním s jinými subjekty, osobní náklady však ponechal stranou. Na tuto námitku pak žalovaný vůbec nereagoval. Žalobkyně navrhla zrušit napadené rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí. Odkázal na judikaturu, podle níž daňový subjekt může při stanovení daně dle pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek. Jednak může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování, jednak lze vznášet námitky týkající se kvality použitých pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení; toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek. Daňovému subjektu nemůže svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoliv důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Žalovaný odmítl jako účelovou námitku žalobkyně o postupu v rozporu se základním cílem správy daní. Žalovaný v daném případě postupoval zcela v souladu se zákonem a při respektování právního názoru vysloveného krajským soudem v rozsudku č. j. 52 Af 29/2019-61. Dále žalovaný uvedl, že skutečnost, že žalobkyně v daném případě neprokázala daňovou účinnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zúčtovaných podle dodavatelských faktur od uvedených čtyř konkrétních dodavatelů v celkové výši 7 931 706 Kč, nezpochybňuje její účetnictví jako celek, a proto v návaznosti na právní názor vyslovený v rozsudcích krajského soudu a NSS, z nichž vyplývá povinnost stanovení daně podle pomůcek z důvodu přiznání relevantní části výdajů objektivně minimálně nutných, uložil žalovaný správci daně pro účely stanovení daně podle pomůcek zajištění údajů pro stanovení výkonové spotřeby žalobkyně na základě údajů zjištěných pomocí srovnatelných subjektů, a to za použití ukazatele výkonová spotřeba / výkony x 100 (%). Správce daně vybral 10 srovnatelných subjektů k použití jako pomůcky pro stanovení výkonové spotřeby žalobkyně. Žalovaný přezkoumal provedený výběr srovnatelných subjektů, a jelikož tento výběr splnil kritéria požadovaná žalovaným, uvedený výběr plně akceptoval. Žalovaný ze všech deseti zjištěných hodnot ukazatele výkonová spotřeba / výkony x 100 vypočetl aritmetický průměr a zjistil hodnotu 71,07 %, kterou použil jako pomůcku ke stanovení výkonové spotřeby žalobkyně, jež činí částku 21 831 657,46 Kč (tj. 71,07 % z vykázaných „výkonů“ 30 718 527,45 Kč). Tímto způsobem byla zjištěna relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných podle právního názoru

NSS uvedeného v rozsudku č. j. 2 Afs 238/2017-35. Tato pomůcka (vyčíslená výkonová spotřeba) ovlivňuje výši výsledku hospodaření stanoveného podle pomůcek, a to na částku + 6 083 569,17 Kč. Ostatní zjištěné údaje z účetní evidence a vykázané údaje v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2011 na ř. 40 v částce 595 097 Kč, na ř. 260 v částce 1 539 Kč shledal žalovaný za pomůcky a pro stanovení daně podle pomůcek je v tomto konkrétním případě plně akceptoval. Ve výpočtu daně podle pomůcek tedy byly také plně akceptovány veškeré ostatní vykázané náklady – tj. vykázané osobní náklady v částce 1 551 889 Kč i odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v částce 483 958 Kč a také veškeré vykázané výnosy, tj. i „výkony“ ve výši 30 718 527,45 Kč. Tento zvolený postup zajistil, aby se daň stanovená pomocí pomůcek maximálně přiblížila realitě, tj. aby byla stanovena dostatečně spolehlivě. V tomto konkrétním případě nebyl žádný důvod neakceptovat vykázanou výši „výkonů“ a jakkoliv ji měnit.

8. Dále žalovaný uvedl, že vyjádření žalobkyně k výběru pomůcek nebylo možné shledat jako relevantní námitky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil, že argumentaci žalobkyně a jí doložené podklady považuje za pouhé domáhání se stanovení daňové povinnosti způsobem, který jí nejvíce vyhovuje, a nelze je akceptovat, když při stanovení daně podle pomůcek bylo v předmětném případě v maximální reálně dostupné míře usilováno o přesnost jimi určovaných skutečností, použité pomůcky jsou přiměřené a daň je stanovena dostatečně spolehlivě. V uvedeném nelze spatřovat porušení zásady spolupráce. Byla to sama žalobkyně, která se svým chováním připravila o možnost součinnosti se správcem daně, neboť jí byl v rámci dokazování dán dostatečný časový prostor k tomu, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala daňovou účinnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně se však ocitla v důkazní nouzi, neboť nepředložila žádný věrohodný důkaz, který by ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů osvědčil daňovou účinnost částek v celkové výši 7 931 706 Kč, zúčtovaných do daňových nákladů předmětného období podle dodavatelských faktur od deklarovaných dodavatelů SLAVSTAVBA, LIKRES, BATTYZA a GARANTI. Současně žalovaný postupoval procesně správně, když před vydáním napadeného rozhodnutí v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni s jiným způsobem stanovení daně (podle pomůcek) oproti původnímu způsobu (dokazováním). Žalobkyně měla možnost na toto seznámení jakkoliv reagovat. Ani konstantní judikatura týkající se stanovení daně podle pomůcek neumožňuje daňovému subjektu, který nesplnil své důkazní povinnosti, aby se domáhal použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadal výběr pomůcek provedený správcem daně a navrhoval pomůcky z jeho pohledu „lepší“. Žalovaný z uvedených důvodů navrhl žalobu zamítnout.
9. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného namítala, že podstatou celého problému je fakt, že žalovaný nedoměřoval daň jako celek, ale z celého daňového přiznání vytrhl jedinou položku, a sice výkonovou spotřebu, kterou určil podle pomůcek, a ostatní položky byly převzaty z daňového přiznání. Takový postup je však chybný. Jednotlivé položky totiž vzájemně korelují, je-li výkonová spotřeba nižší, jsou logicky vyšší osobní náklady, a obráceně. Dále žalobkyně zopakovala a rozvinula argumentaci obsaženou v žalobě.
10. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první

s. ř. s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud o věci samé rozhodl po veřejném projednání věci.

11. 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 stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle odst. 3 jsou pomůckami zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Podle odst. 4 neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.
12. K přezkumu přiměřenosti zvolených pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení, se vyjadřuje mj. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daň však musí být stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše cit. § 98 odst. 4 daňového řádu).
13. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. 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 odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).
14. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
15. Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že

konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS, bod 40).

16. Žalovaný při stanovení daně dle pomůcek vycházel z „výkonové spotřeby“. Vybral deset daňových subjektů, které označil za srovnatelné, a určil jejich výkonovou spotřebu v poměru k výkonu – tuto průměrnou hodnotu určil jako 71,07 %. Z vykázaných „výkonů“ ve výši 30 718 527,45 Kč tedy 71,07 % jako poměr výkonové spotřeby a výkonů činí 21 831 657,46 Kč. Ostatní zjištěné údaje z účetní evidence a vykázané údaje v rádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2011 žalovaný použil jako pomůcky.
17. Žalobkyně v řízení před žalovaným (viz podání ze dne 9. 4. 2020 včetně přiložených tabulek) namítala, že správce daně musí použít jako pomůcku i výpočet poměrového ukazatele, jenž bude zahrnovat nejen výkonovou spotřebu (tj. energie, subdodávky), ale také osobní náklady a odpisy; stavební práce mohou být provedeny jedinečně zaměstnanci nebo subdodávky; pokud by správce daně uvážil tuto skutečnost, musel by porovnat nejen výkonovou spotřebu, ale také osobní náklady/výkony a odpisy/výkony, protože vždy převažuje buď jedno, nebo druhé. Poměr výkonová spotřeba/výkony je vyšší o 21,64 procentních bodů než průměr 10 vybraných subjektů, poměr osobních nákladů/výkonů je naopak nižší o 13,36 procentních bodů než průměr 10 vybraných subjektů a poměr odpisy/výkony je o 1,84 procentního bodu nižší než průměr 10 vybraných subjektů. Pokud by správce daně porovnal celkové výrobní náklady/výkony, zjistil by, že průměrná hodnota u 10 vybraných subjektů činí 92,90 %, žalobkyně v roce 2011 vykazovala hodnotu 99,34 %. Žalovaný se s námitkami žalobkyně nevypořádal, přestože pro posouzení adekvátnosti pomůcek a dostatečné spolehlivosti stanovení daně byla tato argumentace zásadní.
18. Lze přisvědčit žalobkyni, že jednotlivé skutečnosti je třeba posuzovat v souvislostech. Vyšší poměr výkonové spotřeby k výkonům bude zpravidla znamenat nižší poměr osobních nákladů k výkonům a naopak. Z prosté logické úvahy je zřejmé, že čím více činností daňový subjekt zajistí subdodavateli (vyšší výkonová spotřeba), tím méně činností je třeba realizovat svými zaměstnanci (osobní náklady), a naopak. Žalovaný na jedné straně neuznal žalobkyni vykázaný poměr výkonové spotřeby k výkonům (92,71 %) a za rozhodný vzal průměrný poměr výkonové spotřeby k výkonům zjištěný u 10 srovnávaných subjektů (71,07 %), na straně druhé však jako pomůcku použil žalobkyni vykázaný poměr osobních nákladů k výkonům (5,05 %), přestože jen jediný ze srovnávaných subjektů měl tento poměr nižší (2,73 %) a každý ze zbývajících srovnávaných subjektů měl tento poměr minimálně dvojnásobně (ale v některých případech i více než pětinásobně) vyšší. Průměrný poměr osobních nákladů k výkonům u 10 srovnávaných subjektů činil 18,41 %, tedy více než trojnásobek poměru použitého u žalobkyně. U poměru odpisů a výkonů pak byl použit poměr 1,58 % vykázaný žalobkyní, přestože u 10 srovnávaných subjektů činil tento poměr více než dvojnásobek (3,42 %). Celkový poměr výrobních nákladů (součet poměru výkonové spotřeby, osobních nákladů a odpisů) k výkonům průměrně činil 92,90 %, u žalobkyně však při stanovení daně dle pomůcek byl stanoven celkový poměr výrobních nákladů k výkonům ve výši 77,70 %, tedy ve výši, jež je nižší než u kteréhokoliv srovnávaného subjektu. Obdobně i ve vztahu k součtu poměrů výkonové spotřeby a osobních nákladů k výkonům platí, že součet

těchto poměrů je v průměru (89,48 %) výrazně vyšší, než jaký určil žalovaný v případě žalobkyně (76,12 %). Součet těchto poměrů je u žalobkyně nižší i než u kteréhokoliv jiného srovnávaného subjektu. K tomu lze odkázat na výpočty obsažené v tabulce č. 1 přiložené k podání žalobkyně ze dne 9. 4. 2020 v řízení před žalovaným – tyto výpočty žalovaný nikterak nezpochybnil.

19. Na tomto místě krajský soud připomíná, že pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují 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 míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006-108).
20. Podobně jako nelze ze srovnávaných subjektů svévolně vybrat jen ty nejefektivnější, aby právě jejich údaje správce daně použil jako pomůcku pro výpočet co nejvyšší daňové povinnosti daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS), ani v nyní posuzované věci nelze vybrat jen ty údaje srovnávaných daňových subjektů, jež se správci daně tzv. „hodí“ pro výpočet co nejvyšší daňové povinnosti. Údaje o poměru výkonové spotřeby k výkonům a osobních nákladů k výkonům je třeba vnímat ve vzájemné souvislosti (jako „spojité nádoby“ – pokud má jeden z nich vyšší hodnotu, zpravidla druhý z nich bude mít hodnotu nižší), a tudíž nelze na jedné straně odmítnout jeden z nich (ten s velmi vysokou hodnotou) a druhý (s velmi nízkou hodnotou) naopak přijmout. Pokud se žalovaný rozhodl vzít v potaz průměrný poměr výkonové spotřeby k výkonům zjištěný u srovnávaných daňových subjektů, měl tak v daném případě učinit i u poměru osobních nákladů k výkonům, a to tak, aby daň byla stanovena co nejspolehlivěji. Pokud by tak žalovaný učinil, výsledná daňová povinnost žalobkyně by byla výrazně nižší, a to zjevně o částku v řádech statisíců Kč (o několik desítek procent). Daň stanovená žalobkyni dle pomůcek tak byla zjevně nepřiměřená (v rozporu s § 1 odst. 2 a § 98 odst. 4 daňového řádu nebyla stanovena dostatečně spolehlivě), což ospravedlnilo zásah soudu do způsobu použití pomůcek (srov. podobně bod 48 rozsudku NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publ. pod č. 4140/2021 Sb. NSS). Lze jen podotknout, že cílem daňové správy musí být vybrání daně stanovené ve správné (či v případě stanovení daně dle pomůcek přiměřeně správné) výši (srov. shora odkazovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 185/2020-43 či nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04; nálezy a usnesení Ústavního soudu jsou dostupné z: <http://nalus.usoud.cz>).
21. K dalším námitkám soud uvádí alespoň ve stručnosti následující.
22. Okolnost, že žalobkyně měla v dané době 10 zaměstnanců, přičemž žalovaný zahrnul do srovnávaného vzorku společnosti, které měly do 20 zaměstnanců (tedy mohly mít i dvojnásobný počet zaměstnanců oproti žalobkyni), krajský soud samu o sobě (bez přistoupení dalších relevantních okolností) nepovažuje za rozpornou s požadavkem na dostatečnou spolehlivost stanovení daně vyplývajícím z § 98 odst. 4 daňového řádu [dvojnásobný počet zaměstnanců (ať už stavebních dělníků, nebo jiných zaměstnanců), totiž rozhodně nemusí znamenat výrazně odlišný poměr osobních nákladů k výkonům]. K tomu je třeba podotknout, že žalobkyně s tímto údajem o maximálním počtu 20

zaměstnanců u srovnávaných subjektů ostatně byla seznámena v průběhu řízení před žalovaným (viz bod 15 přípisu nazvaného Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 27. 3. 2020) a ve svém vyjádření ze dne 9. 4. 2020 proti tomu nic nenamítala. Na druhou stranu s ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí žalobkyni v dalším řízení nic nebrání vznášet relevantní námitky týkající se okruhu a počtu srovnávaných subjektů (a toho, nakolik lze tyto srovnávané subjekty označit za subjekty srovnatelné), přičemž žalovaný bude povinen se s těmito námitkami odpovídajícím způsobem vypořádat.

23. K námitce týkající se kritéria existence funkčních webových stránek u srovnávaných subjektů lze odkázat na bod 129 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný srozumitelně vysvětlil, že toto kritérium nebylo ani nemohlo být použito při výpočtu. Při výběru srovnatelných subjektů jsou správcem daně jako jeden ze zdrojů informací o činnosti subjektů běžně využívány jejich webové stránky, zejména pokud není činnost těchto subjektů obecně či z aktivit správce daně dostatečně známa. U jednotlivých subjektů lze zjistit datum registrace webových stránek. Pomocí funkčních webových stránek lze ověřit, jakou konkrétní činností se subjekty skutečně zabývají, neboť informace o předmětu činnosti uváděné například v obchodním rejstříku mohou být neaktuální či je jejich popis příliš obecný. Teprve po prověření činnosti na webových stránkách subjektu lze zpravidla osvědčit či zamítnout takový subjekt jako srovnatelný s kontrolovaným daňovým subjektem. Z webových stránek jednotlivých subjektů lze často zjistit i jejich historii, tj. i ze současné podoby těchto stránek může správce daně ověřit činnost subjektu v minulosti, a to například zveřejněnými informacemi o historii společnosti či referencemi. Krajský soud se s touto částí odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožňuje a doplňuje, že jestliže se správce daně rozhodne vybrat daňové subjekty pro účely srovnání s posuzovaným daňovým subjektem z okruhu těch subjektů, které mají funkční webové stránky, pak takový postup sám o sobě nemůže být důvodem překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení nebo jeho zneužití (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Tato skutečnost proto sama o sobě nemůže představovat důvod pro kasační zásah soudu. Namítala-li žalobkyně, že není zřejmé, jak správce daně v roce 2020 zjišťoval a posuzoval funkčnost webových stránek v roce 2011, krajský soud konstatuje, že z výše odkazovaného odůvodnění se podává, že není rozhodné, zda srovnávané daňové subjekty měly v roce 2011 funkční webové stránky, nýbrž webové stránky byly využívány zejména pro zjištění faktického předmětu činnosti v posuzované době správcem daně (z webových stránek lze často zjistit historii subjektu). Uvedené žalobní námitce proto nelze přisvědčit.
24. Krajský soud ze shora vyložených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost spočívající v překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku vázán (78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).
25. Jestliže se žalovaný v dalším řízení znovu rozhodne vycházet z průměrného poměru výkonové spotřeby k výkonům u srovnávaných daňových subjektů, učiní stejně tak i u průměrného poměru osobních nákladů k výkonům u srovnávaných daňových subjektů. Žalovaný rovněž zohlední případné relevantní námitky žalobkyně vůči okruhu a počtu srovnávaných subjektů (a tomu, nakolik lze tyto srovnávané subjekty označit za subjekty srovnatelné), svoje závěry řádně odůvodní a vypořádá se s relevantními námitkami

žalobkyně. Přitom bude dbát na to, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě (§ 1 odst. 2 a § 98 odst. 4 daňového řádu).

26. O nákladech řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., když úspěšné žalobkyni přiznal proti žalovanému náhradu nákladů spočívajících v zaplaceném soudním poplatku z žaloby ve výši 3 000 Kč dle položky 18 bodu 2. písm. a) Sazebníku poplatků jako přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, a dále v právním zastoupení, a to ve třech úkonech právní služby [převzetí věci, podání žaloby, účast na jednání soudu podle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif); náhradu nákladů právního zastoupení za repliku k vyjádření žalovaného ze dne 11. 1. 2021 soud žalobkyni nepřiznal, neboť v replice nebyla obsažena žádná relevantní argumentace, jež by nebyla nebo nemohla být použita již v žalobě], přičemž sazba za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč, za tři úkony právní služby činí náhrada nákladů řízení 10 200 Kč. Dále za dvě zmeškané půlhodiny na cestě právního zástupce na jednání soudu a zpět [§ 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 advokátního tarifu] žalobkyni náleží 200 Kč. Právní zástupce žalobkyně je plátcem DPH, proto se částka ve výši 10 400 Kč zvyšuje dle § 57 odst. 2 s. ř. s. o sazbu daně ve výši 2 184 Kč.
27. Zástupce žalobkyně má dále právo na náhradu vynaložených cestovních výdajů. Za cestu k jednání soudu dne 9. 6. 2021, uskutečněnou na trase Hradec Králové – Pardubice a zpět v rozsahu celkem 54 km, při kombinované spotřebě benzínu 5,4 l na 100 km a při ceně 27,80 Kč za 1 litr 95oktanového benzínu [§ 4 písm. a) vyhlášky č. 589/2020 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad] náleží částka 81,06 Kč. Za opotřebení vozidla při sazbě základní náhrady v rozsahu 4,40 Kč za 1 km [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 589/2020 Sb.] náleží částka 237,60 Kč. Celkem za tuto cestu činí cestovní výdaje (po zaokrouhlení) 319 Kč. Přiznané náklady řízení proti žalovanému tak činí celkem 15 903 Kč (3 000 Kč + 10 200 Kč + 200 Kč + 2184 Kč + 319 Kč). Platební místo bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále též „o. s. ř.“), ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena jako přiměřená charakteru uložené povinnosti v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Pardubice 16. června 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu