



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyně Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **DET Logistics s.r.o.**, IČO 28936019
se sídlem Počernická 3226/2f, Praha 10
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Filipem Hejlem
se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.7.2019 č.j. 29408/19/5200-11434-703000

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 5.12.2018 č.j. 8855444/18/2010-53522-111036 tak, že žalobci vyměřená daň z příjmů

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

právníků osob za zdaňovací období roku 2016 stanovená podle pomůcek se z částky 271 700 Kč snižuje na částku 131 290 Kč.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce v zákonem stanovené lhůtě nepodal řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, a neučinil tak ani na výzvu správce daně ze dne 7.11.2017, ve které byl poučen o tom, že nebude-li výzvě vyhověno, je správce daně oprávněn v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu vyměřit daň podle pomůcek, nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč. Vzhledem k této skutečnosti přistoupil správce daně ve smyslu § 98 daňového řádu ke zjišťování podkladů (pomůcek), na základě kterých by bylo možné stanovit DPPO za rozhodné zdaňovací období. Postup stanovení daně podle pomůcek je popsán v úředním záznamu č. j. 8854785/18/2010-53522-111036 ze dne 3.12.2018, ve kterém správce daně uvedl, že žalobce je registrován k DPPO, k dani silniční, k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen „DZČ“) a k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Jako pomůcky pro stanovení DPPO správce daně využil údaje z daňových přiznání žalobce k DPH za období 1. až 4. čtvrtletí roku 2016 a zaplacené zálohy na DZČ. Správce daně stanovil základ DPPO výši 1 430 636 Kč (uskutečněná zdanitelná plnění celkem (výnosy) ve výši 1 815 761 Kč – přijatá zdanitelná plnění celkem (náklady) ve výši 383 370 Kč – uhrazené zálohy na DZČ ve výši podaného vyúčtování k této dani (náklad) ve výši 1 755 Kč) a z něj po zaokrouhlení a s použitím sazby daně 19 % vypočetl daňovou povinnost ve výši 271 700 Kč. Kromě zaplacených záloh na DZČ neshledal jiné náklady či výhody, které by žalobci plynuly a k nimž by byl povinen v řízení při stanovení daně podle pomůcek přihlédnout ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Dne 5.12.2018 správce daně vydal předmětný platební výměr, v jehož odůvodnění uvedl stejný výpočet základu daně a daně jako v úředním záznamu ze dne 3.12.2018.
3. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení změnil prvostupňové rozhodnutí správce daně tak, že vyměřenou DPPO stanovenou podle pomůcek změnil z částky 271.700,- Kč na částku ve výši 131.290,- Kč. Přisvědčil tomu, že v daném případě nebylo možné stanovit daň dokazováním, protože žalobce nepodal řádné daňové přiznání a neučinil tak ani na výzvu správce daně. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2005, č.j. 1 Afs 62/2004 - 68, podle kterého *„(p)okud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň (i s nulovým daňovým základem a nulovou daní), neboť daňový subjekt v takovém případě nemá co prokazovat a správce daně případně co vyvracet.“* Žalobce tuto skutečnost v odvolání nenapadl a použití náhradního způsobu stanovení daně podle pomůcek nezpochybnil, napadl však spolehlivost takto stanovené daně, tj. její výši a použité pomůcky. K tomu žalovaný uvedl, že podle § 114 daňového řádu odvolací orgán v případě, že je daň stanovena podle pomůcek, zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. V § 98 odst. 3 daňového řádu je uvedeno, co může správce daně použít jako pomůcku a žalovaný shledal, že pomůcky užívané správcem daně uvedenému ustanovení neodporují.
4. Přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu) spočívá v tom, zda byly zjištěny okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2 daňového

řádu). Při stanovení daně podle pomůcek se jedná o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti s tím, že pomůcky musí existovat a tyto si správce daně může obstarat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Odvolací orgán nemůže zasahovat správci daně do výběru pomůcky a do její konstrukce, má pouze povinnost zkoumat přiměřenost použitých pomůcek. Volba pomůcek je zcela v kompetenci správce daně, který ovšem nesmí vybočit z mezí správního uvážení, např. tím, že by použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně. Jestliže správce daně v dané věci jako pomůcku použil daňová přiznání žalobce týkající se jeho daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období, která se týkala roku 2016, jednalo se o přiměřenou pomůcku, která splňuje požadavek racionality. Postup stanovení daně tak nebyl zjevně nelogický, ani nebylo shledáno, že by správce daně při volbě pomůcek pro stanovení daně vybočil z mezí správního uvážení, nebo že tyto meze zneužil.

5. Dle žalovaného však nelze současně říci, že by správce daně daň tímto náhradním způsobem stanovil dostatečně spolehlivě. Opomenul totiž využít veškeré dostupné podklady pro spolehlivé stanovení daňové povinnosti, což žalobce napadl podaným odvoláním. Ke stanovení daně dle pomůcek tedy došlo oprávněně, avšak daň nebyla stanovena dostatečně přiměřeně. Žalovaný zároveň na tomto místě odkázal na rozsudek ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016 – 40, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „(b)yla-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.“ V témže rozhodnutí dospěl soud také k závěru, že „(z)koumá-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.“
6. K odvolací námitce žalobce, že uhradil za rok 2016 silniční daň ve výši 52 744 Kč, žalovaný uvedl, že k předmětné silniční dani nebylo v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu možno přihlédnout jako k výhodě pro daňový subjekt podle § 98 odst. 2 DŘ, avšak vzhledem ke skutečnosti, že dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů se jedná o daňově uznatelný náklad, jehož existence byla správci daně v době výpočtu daně podle pomůcek známa z vlastní evidence, dospěl žalovaný k závěru, že k úhradě silniční daně přihlédne jako k pomůcce pro stanovení DPPO žalobce za rozhodné zdaňovací období. Žalovaný tak na rozdíl od správce daně při stanovení daně podle pomůcek zohlednil v nákladech částku 52 744 Kč.
7. K odvolací námitce žalobce, že správce daně disponoval informacemi o minimálních mzdových nákladech, žalovaný podotkl, že správce daně nedisponoval informacemi o výši mzdových nákladů (příp. o výši zákonného pojištění zaměstnance). Žalobce je od 16. 11. 2015 registrován k DZČ. Z vyúčtování k této dani za rok 2016 podaného dne 25. 3. 2017 je zřejmé, že žalobce měl jednoho zaměstnance a zaplatil za tento rok DZČ ve výši 1 755 Kč.

Z podaného vyúčtování však nijak nevyplývá výše vynaložených mzdových nákladů ani nákladů na zákonné pojištění. Správce daně při výpočtu daně podle pomůcek zohlednil pouze zaplacenou DZČ v nákladech, ale o této dani je běžně účtováno způsobem MD 331 DAL 342 a lze o ní říci, že je součástí mzdových nákladů (hrubých mezd) žalobce, přičemž hrubá mzda (obsahující DZČ) je daňově účinným nákladem. Z výše zaplacené DZČ lze dopočítat minimální mzdové náklady, jejichž nezohlednění správcem daně žalobcem namítl. Cílem a posláním pomůcek je stanovit základ daně a daň s co největší mírou pravděpodobnosti, a z těchto důvodů žalovaný dospěl k závěru, že k minimálním mzdovým nákladům přihlédne jako k pomůcce pro stanovení DPPO žalobce za rozhodné zdaňovací období. K jejich výpočtu ze zaplacené DZČ přistoupil tím způsobem, že minimální mzdové náklady zohlednil podle výše zaplacené DZČ $[(1\,755 : 15) \times 100 = 11\,700 \text{ Kč}]$. Žalovaný tedy shledal důvodnou námitku žalobce týkající se nezohlednění částky vynaložené za hrubou mzdu zaměstnance v roce 2016, neboť tento výdaj byl v době stanovení daně podle pomůcek správcem daně znám, resp. jej mohl dopočítat výše uvedeným způsobem. Žalovaný proto při stanovení daně podle pomůcek zohlednil v nákladech též částku 11 700 Kč. K tomu doplnil, že náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění zaměstnance nemohl při stanovení daně podle pomůcek v nákladech zohlednit. Žalobce sice požadoval zohlednit pouze minimální mzdové náklady, přičemž správce daně nedisponoval informacemi o výši uhrazeného zákonného pojištění. Z podaného vyúčtování k DZČ nevyplývá výše vynaložených mzdových nákladů ani nákladů na zákonné pojištění, ale ani to, zda zákonné pojištění bylo žalobcem uhrazeno, což je v souladu se zákonem o daních z příjmů podmínkou pro jejich daňovou účinnost. Z těchto důvodů žalovaný nemohl při stanovení daně podle pomůcek jako součást minimálních mzdových nákladů zohlednit zákonné sociální a zdravotní pojištění.

8. Žalovaný dále uvedl, že správce daně doplnil spisový materiál o žádosti žalobce o vrácení DPH v jiném členském státě EU ze zakoupených pohonných hmot v Německu a Švédsku v roce 2016, které žalobce podal prostřednictvím elektronického portálu v roce 2016 a 2017. V těchto žádostech žalobce vyčíslil plnění v rámci EU a požadoval vrácení DPH. Vzhledem k tomu, že nákup pohonných hmot v jiných členských státech EU se v daňovém přiznání k DPH (resp. v přijatých zdanitelných plněních) neprojeví, je námitka žalobce ohledně zohlednění těchto plnění v nákladech při stanovení daně podle pomůcek důvodná. Žalovaný proto dospěl k závěru, že k předmětným nákupům pohonných hmot přihlédne jako k pomůcce pro stanovení daně, neboť cílem a posláním pomůcek je stanovit základ daně a daň s co největší mírou pravděpodobnosti, a v nákladech takto zohlednil částku 675 959 Kč odpovídající výši těchto nákladů.
9. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný odkázal na rozsudek ze dne 29.3.2007, č. j. 5 Afs 162/2006 – 114, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že k výhodám je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je třeba přihlédnout, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají přímo ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok. „*Typicky se bude např. jednat o uplatnění nezdánitelné části základu daně dle § 15, resp. uplatnění odčitatelných položek dle § 34, popř. slevy na dani dle § 35 zákona o daních z příjmů,*

za předpokladu, že takové skutečnosti připadají u poplatníka v úvahu. Za výhodu však není možno považovat prokázané náklady, resp. jejich část, stejně tak nelze považovat za výhodu, k níž by měl správce daně ve smyslu ust. § 46 odst. 3 daňového řádu přihlídnout např. výběr srovnatelného daňového subjektu, místo podnikání, apod. (srovn. např. 2 Afs 2/2003; uveřejněno www.nssoud.cz).“ Z argumentace uvedené žalobcem v odvolání však dle žalovaného není zřejmé, jaké výhody či náklady vztahující se k rozhodnému zdaňovacímu období by žalobci měly plynout z jeho daňových přiznání k DPPO za zdaňovací období let 2009 až 2015, včetně účetních závěrek a z nich vyplývajících výsledků hospodaření a struktury nákladů. V předmětných daňových přiznáních žalobce ani nevykázal žádné slevy na dani, či odčitatelné položky, ke kterým by správce daně měl při stanovení daně podle pomůcek za zdaňovací období roku 2016 přihlídnout. Není povinností správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlídnout ke skutečnosti, která mu byla z jeho evidencí známa, a to, že žalobci byly v předchozích letech vyměřeny daňové ztráty. Z daňových přiznání je zřejmé, že žalobce eviduje vyměřené a neuplatněné daňové ztráty na DPPO za zdaňovací období 2013 ve výši 77 759 Kč (vyměřena ve výši 167 259 Kč) a za zdaňovací období 2014 ve výši 60 096 Kč. Uplatnění daňových ztrát je nicméně fakultativním nárokem daňového subjektu; správci daně není umožněno měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu, zda a v jaké výši tyto ztráty uplatní jako položku odčitatelnou od základu daně. Uplatnění těchto položek je závislé na vůli daňového subjektu, a proto je nelze zohlednit automaticky.

10. Správce daně dle žalovaného použil jako pomůcku údaje pocházející od samotného daňového subjektu, o nichž neměl pochybnosti. Tyto považoval za dostatečné a mnohem racionálnější než např. vyhledávat srovnatelné subjekty podle shodných či obdobných kritérií, s čímž žalovaný souhlasí. Je evidentní, že daň stanovená žalobci podle pomůcek není iracionální ani uměle vykonstruovaná či jinak nepřiměřená, vzhledem k tomu, že vycházela prioritně z podkladů od subjektu samotného, evidencí u správce daně a odpovídá více realitě. Správce daně nedisponoval žádnými dalšími souvislostmi, na základě kterých by mohl usuzovat, v jakém rozsahu byla uskutečněna podnikatelská činnost žalobce v roce 2016 a současně nedisponoval ani žádnými podklady, kterými by byly prokazatelně podloženy náklady daňového subjektu. Je třeba mít na zřeteli, že stanovení daně podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než její stanovení dokazováním. Tomuto riziku se ovšem vystavuje daňový subjekt, který nedostojí svým zákonným povinnostem a tím, že ani na výzvu správce daně nepředloží daňové přiznání, donutí správce daně stanovit daň podle pomůcek.
11. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2007 č.j. 9 Afs 28/2007 – 156 „daňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek.“ Žalobce tedy může namítat neadekvátní výši stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje, např. jestliže 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 reflektovala realitu daňového subjektu. Nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž toliko ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost,

kteřá mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, kteřá mu měla být, byť odhadem, stanovena. Zde pak nese jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. V posuzovaném případě žalovaný při stanovení daně podle pomůcek zohlednil žalobcem namítané nákladové položky a daň stanovenou podle pomůcek v odvolacím řízení považuje za přiměřenou. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2014, č. j. 8 Afs 29/2014 – 77 vyplývá, že *„(j)akkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.“*

12. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě namítl, že žalovaný, přestože odvolání vyhověl, se při stanovení daně podle pomůcek dopustil postupu obdobně nezákonného jako správce daně, neboť při stanovení daně pominul některé skutečnosti, které mu byly známy ze spisu, a daň za použití pomůcek stanovil nepřiměřeným způsobem. Daň vyměřená žalobci podle pomůcek je v hrubém nepoměru k té, která by mu měla být, byť odhadem, stanovena. Napadené rozhodnutí je navíc nepřezkoumatelné pro absenci odůvodnění.
13. Z ustálené judikatury týkající se vyměření daně podle pomůcek plyne, že i pomůcky jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka či jeho daňové povinnosti musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí konstatoval, že jakožto odvolací orgán hodnotí nově stanovenou daň podle pomůcek jako dostatečně spolehlivou, čímž byla dodržena i třetí podmínka stanovení daně podle pomůcek. Jestliže však zákon i ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu kladou důraz na dostatečně spolehlivé stanovení daně, pak by z rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, kde správce daně dojde k závěru, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, mělo být zřejmé, jak správce daně k tomuto závěru došel. Z napadeného rozhodnutí však není patrné, z jakého důvodu žalovaný považuje daň, kterou stanovil ve svém rozhodnutí za dostatečně spolehlivou.
14. Uvedené je dle žalobce dobře patrné u způsobu výpočtu mzdových nákladů, označených jako minimální, které žalovaný vyčíslil ve výši 11 700 Kč. Nijak se přitom nezabýval tím, zdali (hrubé) mzdové náklady ve výši 975 Kč měsíčně pro jednoho zaměstnance (tato skutečnost je žalovanému známa z vyúčtování DZČ za rok 2016) jsou přiměřené dosaženým příjmům v řádu nižších jednotek milionů korun a také výkonům v podobě odjetých kilometrů, na něž byly spotřebovány pohonné hmoty v hodnotě přesahující 650 tisíc Kč (k tomu má žalovaný údaje ve spise v důsledku vrácení DPH osobě z jiného členského státu).
15. Žalobce má za to, že pouhé konstatování dostatečné spolehlivosti daně vyměřené podle pomůcek, aniž by bylo dostatečně odůvodněno, jak správce daně k takovému závěru dospěl, a to rovněž ve spojitosti s tím, že na základě dostatečné spolehlivosti vyměřené daně hodnotí zákonnost použití pomůcek pro vyměření daně, má značný dopad i na procesní postavení žalobce, který je zatížen břemenem tvrzení, že vyměřená daň není dostatečně spolehlivě vyměřena a v návaznosti na to i břemenem důkazním. Žalobce tak

má za to, že v uvedeném případě se jedná o zjevnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění.

16. Nutnost náležitého odůvodnění lze dovodit například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, podle kterého „(z)a pomůcku tedy nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí 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.“ Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí neobsahuje odůvodnění, jak žalovaný dospěl k závěru, že daň jím vyměřená podle pomůcek byla vyměřena dostatečně spolehlivě, je toto rozhodnutí nepřezkoumatelné.
17. Žalobce má za to, že výše daně, která mu byla vyměřena napadeným rozhodnutím, je zcela nepřiměřená a významně převyšuje daň, která by mu mohla být vyměřena v případě, že by byla stanovena dokazováním. Daň tedy nebyla určena dostatečně spolehlivě. Ohledně daně, která by byla bývala stanovena dokazováním, uvedl žalobce, že by byla ve výši nula. V této souvislosti poukázal na své hospodářské výsledky za roky 2013 až 2017 a na v žalobě uvedenou tabulku obsahující vybrané údaje, které dle žalobce pocházejí z příslušných výkazů připojených k žalobě (poznámka soudu: přílohou žaloby byl výkaz zisku a ztráty žalobce ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31.12.2014 a ke dni 31.12.2015 a dále výkaz zisku a ztráty žalobce v plném rozsahu ke dni 31.12.2017) a z daňových přiznání žalobce k DPPO za roky 2013 až 2017. Z uvedeného shrnutí je dle mínění žalobce patrné, že daňový základ za rok 2016 ve výši 691 000 Kč, ke kterému dospěl žalovaný, je zcela zjevně v hrubém nepoměru k daňovému základu, který by reálně mohl vůbec vzniknout. Nutně tak musí platit, že daň nebyla napadeným rozhodnutím určena dostatečně spolehlivě.
18. Postup žalovaného se od postupu správce daně liší pouze v tom, že žalovaný zohlednil informace o existenci některých výdajů, které měl správce daně k dispozici. Ani žalovaný nesplnil své povinnosti, které při použití pomůcek má. Žalobce v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 31.8.2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, v němž se výslovně požaduje, aby správce daně v případě použití pomůcek stanovil také přiměřené výdaje. Této povinnosti však dle názoru žalobce správce daně ani žalovaný nedostál. Z napadeného rozhodnutí nelze dovodit, že by se žalovaný výši přiměřených výdajů zabýval nebo je odhadem stanovil. Nutně tak je třeba opět konstatovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jakož i to, že bez zabývání se přiměřenými výdaji nemohla být daň vyměřena dostatečně spolehlivě.
19. Žalobce v postupu žalovaného spatřuje porušení dvojinstančnosti daňového řízení. Dovolává se přitom nález ze dne 28.3.2006 č.j. IV. ÚS 359/05, v němž Ústavní soud konstatoval, že „(u)stanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je součástí komplexu zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Postupem souladným se zákonem je

takový postup, kdy správce daně přihlédne i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky, tedy i relevantní a kvalifikované námitky týkající se nedodržení povinnosti správce daně přihlédnout k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Rovnost daňového subjektu garantovaná čl. 37 odst. 3 Listiny by však byla iluzorní, pokud by nebyl sám daňový subjekt obeznámen s tím, že k této výhodě bylo skutečně přihlédnuto a o jakou výhodu se jednalo. Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky ve shora uvedeném rozsahu, tedy v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt.“ Z uvedeného nálezu Ústavního soudu žalobce dovozuje, že pokud se tak nestalo ještě v řízení před správcem daně, tak určitě v řízení před žalovaným mu mělo být před vydáním napadeného rozhodnutí umožněno seznámit se s podklady pro vydání rozhodnutí o vyměření daně podle pomůcek, mělo se tedy postupovat přiměřeně jako v případě daňové kontroly či řízení o odstranění pochybností. V této souvislosti žalobce poukázal i na Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4.8.2015 č.j. 50071/15/7100-40124-506246 vydanou Generálním finančním ředitelstvím, podle které mělo být dle jeho názoru přiměřeně postupováno.

20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl, že žalobce nezpochybňuje použití náhradního způsobu stanovení daně podle pomůcek, napadá však spolehlivost takto stanovené daně, tj. její výši a použité pomůcky. Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy, že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom dospěla k závěru, že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách toliko polemizovat s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je ve svých námitkách povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení je povinen doložit odpovídajícími důkazy. Takovými námitkami lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem stanovena (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 19/2013-57 ze dne 22.8.2013, č.j. 9 Afs 28/2007-156 ze dne 18.7.2007 a č.j. 8 Afs 69/2010-103 ze dne 30.5.2011).
21. V případě, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek, je rozsah přezkumu dán dvěma okruhy námitek. Nejprve je to námitka směřující proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně, což v tomto případě není předmětem sporu. Další okruh námitek se může týkat kvality použitých pomůcek (tj. zda byly použité pomůcky adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil

procesních pochybení. Toto oprávnění je však nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně podle pomůcek, kdy je zřejmé, že k tomuto způsobu vyměření daně správce daně může přistoupit pouze v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoliv libovolného důvodu napadat výběr pomůcek stanovený správcem daně. V daném případě byly jako pomůcky použity prioritně podklady od samotného žalobce a v odvolacím řízení byly k jeho odvolání zohledněny další nákladové položky. V daňovém řízení bylo doloženo, že žalobci daňová povinnost svědčí, neboť žalobce ve zdaňovacím období roku 2016 podával daňová přiznání k DPH, ze kterých je patrné, že měl mít daňovou povinnost i na DPPO (za období leden až prosinec 2016 vykázal přijatá zdanitelná plnění ve výši 383.370,- Kč a uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 1.815.761,- Kč). Daňová přiznání žalobce týkající se DPH za zdaňovací období 2016, která použil správce daně, žalovaný shledal jako přiměřenou pomůcku. V odvolacím řízení nicméně žalovaný zjistil, že daň byla správcem daně stanovena nepřiměřeně, neboť správce daně opomenul využít veškeré dostupné podklady pro spolehlivé stanovení daňové povinnosti. V tomto směru pak žalovaný vycházel z informací, které byly známy již správci daně a mohly být využity ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a rozšířil výběr zvolených pomůcek. Jako výdaj zohlednil úhradu silniční daně ve výši 52.744,- Kč, částku vynaloženou žalobcem na hrubou mzdu zaměstnance ve výši 11.700,- Kč a náklady na pohonné hmoty nakoupené v Německu a ve Švédsku v roce 2016 v celkové výši 675.959,- Kč. Napadené rozhodnutí obsahuje seznatelnou správní úvahu, ze které vyplývá, že výsledná daň, jež byla vyměřena na základě pomůcek, byla stanovena dostatečně spolehlivě.

22. K námitce nepřiměřené výše daně stanovené podle pomůcek žalovaný nejprve upozornil na skutečnost, že žalobce vzhledem k tomu, že ani na výzvu správce daně nepodal daňové přiznání, se vlastní vinou zbavil možnosti prokázat základ daně a daň (případně i s nulovým základem a nulovou daní). V daňovém řízení bylo nicméně postaveno najisto, že žalobce v rozhodném zdaňovacím období vyvíjel ekonomickou činnost, a předpoklad nulové daně tak není na místě. Daňovými přiznáními žalobce k DPPO za roky 2009 až 2015 se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval (viz body [50] až [55] tohoto rozhodnutí). V odvolacím řízení zohlednil také některé další výdaje, které byly známy nebo byly dostupné již správci daně. Napadené rozhodnutí nebylo vystavěno pouze na stanovení příjmů dle pomůcek, ale byly zohledněny i příslušné nákladové položky, na základě kterých došlo k rozšíření pomůcek pro stanovení daně. Žalovaný má tudíž za to, že nepostupoval v rozporu s žalobcem uvedeným nálezem Ústavního soudu, a že námitce, že se výdaji nezabýval, nelze přisvědčit.
23. K námitce, kterou je mu vytýkáno porušení dvojinstančnosti daňového řízení, žalovaný uvedl, že Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4.9.2015 č.j. 50071/15/7100-40124-506246 na případ žalobce nedopadá, neboť v daném případě se jedná o postup ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu při nepodání řádného daňového tvrzení, kdy není povinností správce daně před vydáním platebního výměru seznámit daňový subjekt s výběrem pomůcek či s výpočtem základu daně a daně podle pomůcek. Nepodáním řádného daňového přiznání došlo k narušení principu daňového řízení, kterým je povinnost daňového subjektu tvrdit veškeré významné skutečnosti pro

stanovení základu a výše daně (břemeno tvrzení dle § 135, popř. § 145 daňového řádu). Tím byla přirozeně vyloučena i možnost stanovit daň dokazováním, neboť to je založeno na předpokladu, že daňový subjekt podal daňové přiznání a dokazováním se prokazuje skutečnosti, které v daňovém přiznání subjekt sám tvrdil, popř. měl uvést. Stejně tak nelze v posuzované věci aplikovat žalobcem zmíněný nálezný Ústavního soudu, neboť ten se týká stanovení daně podle pomůcek při vydání dodatečného platebního výměru, nikoliv platebního výměru (tedy při postupu vyměření daně postupem dle § 145 odst. 1 daňového řádu). Z platebního výměru přitom vyplývá, že správce daně seznámil žalobce s konstrukcí pomůcek, zabýval se také výdaji, které lze proti příjmům zohlednit a nezjistil žádné výhody, které by v rozhodném zdaňovacím období žalobci plynuly.

24. Při ústním jednání před soudem žalobce odkázal na žalobu a zdůraznil, že žalovaný nepoužil jako pomůcky ani ty údaje, které měl k dispozici, protože jsou součástí správního spisu. Postupoval tedy podobně jako správce daně, i když na rozdíl od něj některé náklady žalobci v odvolacím řízení uznal. Žalovaný měl například k dispozici údaj o počtu zaměstnanců žalobce (šlo o jednoho zaměstnance), a přesto dospěl k výpočtu mzdových nákladů, které nejsou přiměřené. Pochybil i tím, že nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu a neseznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí s podklady rozhodnutí. Nadto napadené rozhodnutí řádně neodůvodnil, což má za následek jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný při jednání odkázal na vyjádření k žalobě a dodal, že nebylo povinností správního orgánu, aby žalobce seznamoval s výběrem pomůcek. Žalobcem zmiňovaná metodická pomůcka na danou věc dle žalovaného vůbec nedopadá.
25. Při rozhodování soud vycházel zejména z této právní úpravy:
26. Podle § 145 odst. 1 daňového řádu nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.
27. 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.
28. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
29. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami jsou 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.

30. Podle § 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.
31. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
32. Předně je nutno uvést, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, z jakých podkladů žalovaný správní orgán při rozhodování vycházel, které skutečnosti považoval za významné pro posouzení daňové povinnosti žalobce, jaké právní předpisy na danou věc aplikoval a k jakým konkrétním závěrům při posouzení přiměřenosti použitých pomůcek dospěl. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí též náležitě vypořádal se všemi základními námitkami, které žalobce uplatnil v odvolání proti platebnímu výměru.
33. K tomu lze dodat, že povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).
34. Zcela obecné a nekonkrétní je naopak žalobní tvrzení, že žalovaný při stanovení daně pominul některé skutečnosti, které mu byly známy ze spisu. Žalobce totiž nespecifikoval, jaké skutečnosti má na mysli.
35. Správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Je věcí žalobce, aby v žalobě zřetelně vymezil rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, jímž je soud vázán, a to uvedením konkrétních žalobních bodů (námitek) ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Není na místě, aby soud za žalobce vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují, tedy aby sám aktivně pátral po tom, jaké konkrétní skutečnosti vyplývající ze spisu žalovaný při rozhodování ve věci samé pominul. Pokud by soud takto postupoval, přestal by být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by funkci žalobcova advokáta.
36. Mířilo-li snad žalobcovo tvrzení o opomenutých skutečnostech, které vyplývají ze spisu, na (v žalobě na jiném místě a v jiné souvislosti zmíněný) výpočet minimálních mzdových nákladů, které žalovaný na základě údajů plynoucích z vyúčtování DZČ za rok 2016 postupem popsaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyčíslil na 11 700 Kč, soud k tomu uvádí, že žalovaný neměl k dispozici žádné další údaje, na základě kterých by mohl z pomůcek, které byly k vyměření daně užity, stanovit minimální mzdové náklady žalobce jinak. Z toho, jakých příjmů, resp. výnosů žalobce v rozhodném zdaňovacím období roku 2016 při své podnikatelské činnosti dosáhl, ani z toho, kolik kilometrů v tomto roce najezdil jeho jediný zaměstnanec a kolik přitom spotřeboval pohonných hmot, nelze zjistit

konkrétní výši mzdových nákladů vynaložených žalobcem v souvislosti s výkonem práce jeho zaměstnance. Žalovaný tudíž nepochybil, jestliže při stanovení daně podle pomůcek v kalkulaci nákladů žalobce zohlednil toliko minimální mzdové náklady, jejichž výši bylo možné dovodit z údaje o zaplacené DZČ obsaženého ve vyúčtování DZČ za rok 2016. Pouze na okraj soud dodává, že žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě vysvětlil, z jakého důvodu nemohl při stanovení daně podle pomůcek v rámci mzdových nákladů žalobce zohlednit též náklady na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance (ze žalobcova vyúčtování DZČ nevyplývala výše těchto nákladů na zákonné pojištění, ani to, zda bylo žalobcem uhrazeno).

37. Žalobci nelze přisvědčit, že závěr žalovaného, jenž z pozice odvolacího orgánu hodnotí v napadeném rozhodnutí (jím) nově stanovenou daň podle pomůcek jako dostatečně spolehlivou, postrádá potřebné odůvodnění. Uvedený závěr nestojí v napadeném rozhodnutí izolovaně, ale bezprostředně navazuje na předchozí části odůvodnění, v nichž se žalovaný detailně zabýval jednotlivými skutečnostmi plynoucími z pomůcek použitých k vyměření daně, přičemž na rozdíl od správce daně právě s ohledem na požadavek spolehlivosti a přiměřenosti vyměřené daně zohlednil v nákladech žalobce další položky, jako je zaplacená silniční daň, minimální mzdové náklady ve výši 11 700 Kč a náklady na pohonné hmoty ve výši 675 959 Kč. Řečeno jinými slovy, výsledný závěr žalovaného o dostatečné spolehlivosti daně stanovené žalobci podle pomůcek není pouhým osamoceným konstatováním bez dalšího, ale má zcela nepochybnou souvislost s dílčími závěry, jež se týkají posouzení jednotlivých pomůcek a způsobu, jakým žalovaný dospěl k výsledné výši vyměřené daně. Jak již bylo soudem konstatováno shora, tyto závěry byly v napadeném rozhodnutí řádně odůvodněny. Z toho nutně vyplývá, že ani závěr žalovaného o dostatečné spolehlivosti tímto způsobem stanovené daně nepostrádá potřebné odůvodnění, a nelze jej tudíž označit za nepřezkoumatelný.
38. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je možné bez obtíží seznat, na základě jakých úvah žalovaný při použití konkrétních pomůcek (rovněž v rozhodnutí uvedených) dospěl k výsledné výši daně vyměřené žalobci, která činí 131 290 Kč a kterou žalovaný považuje za dostatečně spolehlivou. Procesní postavení žalobce, jehož při obraně tíží jak břemeno tvrzení, že vyměřená daň nebyla vyměřena dostatečně spolehlivě, tak i břemeno důkazní, nebylo postupem žalovaného v dané věci nijak ztíženo – proti konkrétním, zcela srozumitelným závěrům žalovaného se žalobce mohl v žalobě vymezit dle svého uvážení. Nic mu nebránilo, aby při znalosti těchto závěrů s použitím relevantních protiargumentů namítl (a zároveň věrohodnými důkazy prokázal) jejich nesprávnost, tj. to, že daň mu nebyla vyměřena dostatečně spolehlivě.
39. Odkaz žalobce na závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126 považuje soud za naprosto nepřiléhavý. V nyní posuzované věci se předně nejedná o případ, kdy by správní orgán jako pomůcku užil metodu, která zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, protože obsahuje závažné početní chyby, nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Nejedná se ani o věc, ve které by ze strany správce daně či žalovaného došlo k jednoznačnému excesu při použití pomůcek spočívajícímu např. v tom, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována. To, z jakých pomůcek správce daně a

žalovaný při vyměření daně žalobci vycházeli a které údaje plynoucí z těchto pomůcek zohlednili, je z napadeného rozhodnutí možné zjistit bez vynaložení většího úsilí.

40. Závěr správního orgánu o dostatečné spolehlivosti daně vyměřené podle pomůcek nemůže žalobce účinně zpochybnit tvrzením, že vyměřená daň je nepřiměřená, protože významně převyšuje daň ve výši 0 Kč, která by mu bývala mohla být stanovena dokazováním. Možnost stanovení daně za zdaňovací období roku 2016 dokazováním vyloučil sám žalobce tím, že ve stanovené lhůtě nevyhověl výzvě správce daně k podání řádného daňového tvrzení. Vzhledem k absenci daňového tvrzení žalobce nebylo co dokazovat; jakékoliv úvahy o tom, že by žalobci byla dokazováním vyměřena daň v nulové výši, jsou proto čistou spekulací bez reálného podkladu. Poukaz žalobce na jeho hospodářské výsledky za roky 2013 až 2017 a jím vybrané údaje z příslušných výkazů zisků a ztráty a z daňových přiznání k DPPO za roky 2013 až 2017 v tomto směru rovněž neobstojí. Listinné doklady (výkazy zisků a ztráty či daňová přiznání) vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím se netýkají rozhodného zdaňovacího období (roku 2016). Tyto listiny nebyly správcem daně ani žalovaným oprávněně užity jako pomůcky pro vyměření daně, neboť z nich nelze zjistit údaje použitelné pro dostatečně spolehlivé vyměření daně žalobci za rozhodné zdaňovací období; namísto nich byly žalovaným užity takové pomůcky, které se k rozhodnému zdaňovacímu období bezprostředně vztahují. K tomu je zapotřebí dodat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč nemohl v dané věci přihlídnout k daňovým přiznáním žalobce k DPPO za jiná zdaňovací období, včetně souvisejících účetních závěrek a z nich vyplývajících výsledků hospodaření a struktury nákladů (viz body 53 a 54 napadeného rozhodnutí). S těmito závěry žalovaného, které žalobce žádnou relevantní námitkou nezpochybnil, se soud plně ztotožňuje.
41. Soud zároveň považuje za nutné zdůraznit, že žalobci nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Ten pomůcky obstarává na základě své volné úvahy i bez součinnosti s daňovým subjektem. Žalobce tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, nemá právo navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího výběru pomůcek (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2007 č.j. 9 Afs 28/2007 - 156 a ze dne 2.4.2014 č.j. 1 Afs 20/2014 - 40). Tím, že se žalobce pokouší přesvědčit soud o nepřiměřenosti vyměřené daně s pomocí údajů pocházejících z jiných listin, které nebyly správcem daně a žalovaným užity jako pomůcky, *de facto* napadá výběr pomůcek provedený správcem daně, k čemuž není oprávněn. Soud k tomu dodává, že není zřejmé, na základě čeho žalobce dospěl k údajům (uváděným v tisících Kč) vtěleným do tabulky v žalobě, které se týkají roku 2016 (Výkony: 2009, Náklady materiál a služby: 2096, Osobní náklady: 178, Výsledek hospodaření před odpisy a úroky a finančními náklady: - 103, Výsledek hospodaření před zdaněním: -111). Pramen těchto údajů zůstává nejasný; v každém případě však k těmto údajům nebylo možné dospět na základě pomůcek užitých v dané věci žalovaným k vyměření daně. Tyto údaje nejasného původu nejsou s to prokázat tvrzení žalobce, že daň vyměřená podle pomůcek nebyla napadeným rozhodnutím stanovena dostatečně spolehlivě a je nepřiměřená.
42. Neobstojí ani námitka, v níž žalobce s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 31.8.2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 vytýká žalovanému, že se nezabýval výší přiměřených

výdajů. Žalovaný této povinnosti dostal; v napadeném rozhodnutí se podrobně zabýval výdaji (náklady), které žalobci vznikly v rozhodném zdaňovacím období a které bylo možné s použitím zvolených pomůcek stanovit. Náklady, které vzal při rozhodování v potaz, žalovaný na závěr svých úvah shrnul a vyčíslil v tabulce na str. 11 napadeného rozhodnutí.

43. Opodstatněná není ani námitka, kterou je žalovanému vytýkáno porušení dvojinstančnosti daňového řízení. Žalobce se v této souvislosti dovolává závěru nálezu Ústavního soudu ze dne 28.3.2006 č.j. IV. ÚS 359/05, které však na nyní projednávanou věc nelze aplikovat. Ústavním soudem formulovaný požadavek, aby byl daňový subjekt seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt, míří na případy, kdy bylo či mělo být při stanovení daně podle pomůcek přihlédnuto také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. To však není případ žalobce; v jeho věci k žádné takové výhodě při vyměření daně podle pomůcek žalovaným přihlédnuto nabylo (a žalobce v žalobě ani nenamítá, že tak mělo být učiněno). Žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na relevantní judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2007 č.j. 5 Afs 162/2006 – 114) přesvědčivě zdůvodnil, že za výhody nelze považovat prokázané náklady, které vzal při vyměření daně v potaz. Soudu nezbývá než přisvědčit také závěru žalovaného, že mu není známa žádná výhoda (sleva či odčitatelná položka od základu daně), která by byla známa již správci daně a kterou by bylo možné při stanovení daně podle pomůcek zohlednit. Pro úplnost soud ještě dodává, že řízení v posuzované věci proběhlo ve dvou instancích; žalovaný na základě podaného odvolání a v něm obsažených námitek přezkoumal zákonnost platebního výměru vydaného správcem daně a své závěry vtělil do odůvodnění napadeného rozhodnutí, kterým platební výměr změnil. K namítanému porušení dvojinstančnosti daňového řízení tedy nedošlo.
44. Žalobce byl v posuzované věci prostřednictvím odůvodnění platebního výměru řádně seznámen s tím, jaké pomůcky správce daně použil pro stanovení daně, tj. z jakých listin relevantní údaje čerpal. Při vydání napadeného rozhodnutí žalovaný vycházel z totožných pomůcek a kromě toho i z dalších listin doplněných správcem daně do spisu v průběhu odvolacího řízení. Tyto listiny však pocházely výlučně od žalobce (daňové přiznání k silniční dani za rok 2016, žádosti o vrácení DPH ze zakoupených pohonných hmot v jiném členském státě) a protože je žalobce nepochybně znal, bylo naprosto zbytečné, aby s jejich obsahem žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí žalobce seznamoval. Požadavek na seznámení s těmito podklady rozhodnutí, jímž žalobce nyní argumentuje v žalobě, považuje soud za projev ryzího formalismu. V této souvislosti se jako neopodstatněný jeví též žalobcův poukaz na Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4.8.2015 č.j. 50071/15/7100-40124-506246 vydanou Generálním finančním ředitelstvím. V žalobcově věci se nejednalo o vyměření daně na základě daňové kontroly, a proto nebylo důvodu, aby správce daně či žalovaný postupovali dle zmíněné metodické pomůcky. Neobstojí ani námitka, kterou žalobce v této souvislosti vytkl žalovanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Tato námitka je jednak nepřípustná z důvodu její opožděnosti (nebyla součástí žaloby a žalobce ji poprvé uplatnil až při ústním jednání před soudem) a navíc je zcela neopodstatněná, protože zmíněné ustanovení daňového řádu míří výlučně na ty případy, kdy odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádí dokazování, k čemuž v posuzované věci nedošlo.

45. Soud tedy v projednávané věci neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, a žalobu proto podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
46. Jelikož žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 14. října 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu