



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: P. O., narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23307/19/5200-10422-711919,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23307/19/5200-10422-711919, kterým žalovaný v řízení o jeho odvolání změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2014, č. j. 942978/14/2501-24802-507825. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 2 072 115 Kč a sdělil žalobci povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) ve výši 414 423 Kč. Změna provedená napadeným rozhodnutím spočívala v nahrazení jeho výroku tak, že žalobci se podle zákona o daních z příjmů a v souladu s § 98, § 143 a § 147 daňového řádu doměřuje za zdaňovací období roku 2008 daň podle pomůcek ve výši 629 175 Kč a současně se mu ukládá zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 125 835 Kč; následuje výpočet daně a platební údaje. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud zrušil také zmíněný dodatečný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že žalovaný nesprávně posoudil běh subjektivní lhůty pro stanovení daně a napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty. Podle žalobce měl žalovaný řízení zastavit z důvodu prekluze a nebyl oprávněn rozhodnout ve věci, proto je třeba na napadené rozhodnutí pohlížet jako na nicotné. Žalobce odmítl, že by rozhodnutí o odvolání, která byla následně zrušena soudem, byla schopna vyvolat prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Žalobce nesouhlasil s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 72/2011, na který odkázal žalovaný, a zdůraznil, že úmyslem zákonodárce bylo stavět subjektivní, nikoli objektivní prekluzivní lhůty. Dodal, že není žádný právní důvod, aby desetiletá prekluzivní lhůta plynula jinak před 1. 1. 2011 a po 1. 1. 2011, neboť slovy procesního předpisu vždy končí nejpozději po deseti letech.
3. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neakceptoval právní názor zdejšího soudu uvedený v rozsudku sp. zn. 15 Af 62/2017. Tvrzení žalovaného, že správce daně akceptoval deklarované náklady těch dodavatelů ve vazbě na konkrétní zakázku, kteří byli u dané zakázky ve stavebním deníku zmíněni, a že ve zprávě o daňové kontrole je uveden seznam faktur, na základě kterých nebyly náklady shledány daňově relevantními, což je podle žalovaného pro přezkoumatelný závěr plně dostačující, označil žalobce za nepřijatelné. Podle žalobce nelze z tohoto tvrzení zjistit výši nákladů, které správce daně akceptoval, konkrétní zakázku, místo, datum a rozsah prací, tedy co daňové orgány požadují po žalobci, aby byly náklady daňově uznatelné. Žalobce zdůraznil, že sám žalovaný nedokázal ze seznamu faktur dovodit náklady, které byly uznány, a tyto vyčíslit v napadeném rozhodnutí. Podle žalobce je navíc tvrzená uznatelnost nákladů v rozporu s body 99 a 101 napadeného rozhodnutí. Upozornil na to, že navržení svědci jsou v některých případech shodní s těmi, o nichž žalovaný tvrdí, že jejich náklady uznal. Žalobce podotkl, že z toho, že žalovaný u vyloučených subdodávek uvádí „z toho navrhovaní svědci“, je zřejmé, že stejné osoby jsou zahrnuty ve vyloučených subdodávkách.
4. Nepřezkoumatelnost, resp. nicotnost napadeného rozhodnutí spatřoval žalobce také v jeho vnitřních rozporech a protikladech. Připomněl, že všechny odvolací důvody se týkaly rozhodnutí o stanovení daně dokazováním, proto primárně směřovaly na porušení § 8 daňového řádu o hodnocení důkazů. Žalovaný sice převážnou část odůvodnění věnoval stanovení daně dokazováním, nicméně na druhé straně uvedl, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto ji stanovil podle pomůcek. Podle žalobce se jedná o logický rozpor, který žalovaný nijak neodstranil ani nevysvětlil. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

5. Žalobce zdůraznil, že postupem žalovaného byl zkrácen na svých právech a došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces uvedeného v Listině základních práv a svobod, neboť měl kratší lhůtu se proti stanovení daně podle pomůcek bránit. Žalobce poukázal na to, že lhůta pro odvolání je třicetidenní a odvolání lze doplňovat až do vydání rozhodnutí, zatímco lhůta pro vyjádření podle § 115 odst. 3 daňového řádu je patnáctidenní a vyjádření již nelze doplňovat. Zkrácení lhůty tak má podle žalobce nepochybně vliv na kvalifikované námitky. Konstatoval, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. O tom podle žalobce svědčí i rozsáhlé odůvodnění napadeného rozhodnutí, z kterého je zcela nepochybné, že správce daně stanovil daň (*dokazováním, pozn. soudu*) v souladu s daňovým řádem. Žalobce současně upozornil na to, že podle bodu 73 napadeného rozhodnutí není pochyb o rozsahu a realizaci prací prokázaných stavebními deníky, což podle žalobce odporuje závěru žalovaného o nemožnosti získání bližších informací o uskutečnění stavebních prací z předložených stavebních deníků (srov. bod 97 napadeného rozhodnutí) a o nejasnostech stran rozsahu deklarovaných prací subdodavatelů (srov. bod 81 napadeného rozhodnutí). Žalobce tak byl přesvědčen, že daň lze stanovit *dokazováním*.
6. Podle žalobce existuje rozpor mezi zpochybněním vypovídací hodnoty účetnictví jako celku v bodech 56 a 72 napadeného rozhodnutí a použitím výkazu zisků a ztrát pro zjištění výnosů a rozvahy pro zjištění stavu pohledávek (srov. bod 84 napadeného rozhodnutí). Žalobce podotkl, že je-li zpochybněno účetnictví jako celek, nelze použít jeho součást jako pomůcku ani jako důkazní prostředek a že správce daně nemůže při kvalifikovaném odhadu stanovení daně podle pomůcek použít to, co sám zpochybnil a co je v rozporu se zákonem. Další rozpor shledal žalobce mezi tvrzením žalovaného o nepředložení žádných důkazních prostředků prokazujících údaje uvedené v daňovém přiznání (srov. bod 75 napadeného rozhodnutí) a tvrzením žalovaného o zatemnění obrazu o rozsahu a charakteru žalobcem prováděné činnosti do té míry, že z předložených důkazních prostředků lze využít jen nezpochybnitelné výnosy (srov. bod 79 napadeného rozhodnutí). Ze zprávy (patrně myšlena zpráva o daňové kontrole, pozn. soudu) není podle žalobce seznatelná výše nezpochybnitelných výnosů, správce daně vůbec výši výnosů neuvedl a nepočítal s ní, když kontroloval rozdíl základu daně (hospodářského výsledku), ze kterého nelze tvrzené výnosy zjistit. Žalobce shrnul, že skutkový a právní stav nezakládají důvody pro stanovení daně podle pomůcek, když není pochyb o rozsahu a realizaci prací a při hodnocení důkazů došlo k porušení § 8 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve svém vyjádření předeslal, že žalobce uplatňuje v podstatě totožné námitky jako v odvolání, a proto žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. S poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 72/2011 a 2 Afs 79/2012 žalovaný konstatoval, že na běh objektivní lhůty pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti ZSDP, beze zbytku dopadá § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a proto tato lhůta neběžela po dobu soudních řízení, tudíž neuplynula. Podle žalovaného nastává prodloužení lhůty pro stanovení daně v případech předpokládaných v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu ze zákona oznámením rozhodnutí bez ohledu na obsah nebo další osud takového rozhodnutí; k tomu žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2017.
8. K namítané ignoraci právního názoru zdejšího soudu žalovaný poznamenal, že se s tímto právním názorem vypořádal. Připomněl, že ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že žalobce neprokázal daňovou relevantnost uvedených nákladů na základě přijatých faktur. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vystavených subdodavateli, a poté následuje seznam předmětných faktur, což je podle žalovaného dostačující pro plně přezkoumatelný závěr, neboť *a contrario* lze dovodit náklady, které uznány byly. Žalovaný zdůraznil, že s ohledem na změnu právního názoru, tj. stanovení daně pomůckami, kdy byly použity výdaje ve výši 60 % z příjmů, je polemika stran konkrétních výdajů irelevantní.

9. Žalovaný nepovažoval napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné. Žalovaný podotkl, že pouze v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu uvedenou v bodech 53 až 62 napadeného rozhodnutí nově stanovil daň podle pomůcek, neboť nebylo možno dospět k závěru, že s prokázanými náklady mohl žalobce dosáhnout vykázaných výnosů. Vzhledem k tomu, že žalovaný v daném případě nezpochybnil pouze výši žalobcem vykázaných výnosů a neměl k dispozici jiné pomůcky, využil ke stanovení daně zákonem garantovaných výdajů uvedených v § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, čímž *de facto* vyhověl jedné z odvolacích námitek. Dodal, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 15/2007 je změna způsobu stanovení daně možná i v odvolacím řízení. Skutečnost, že žalovaný následně vypořádal i odvolací námitky, nezpůsobuje podle jeho názoru nepřezkoumatelnost či nezákonnost jeho rozhodnutí.
10. Podle žalovaného nebyla jeho postupem krácena žalobcova práva. Žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, seznámil žalobce se změnou právního názoru a poskytl mu lhůtu pro vyjádření. Žalobcův nárek nad kratší lhůtou označil žalovaný za bezpředmětný. Doplnil, že s ohledem na zásadu spolupráce a vstřícnosti podle § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu v písemnosti ze dne 9. 1. 2019 informoval žalobce o tom, že s vydáním rozhodnutí ve věci vyčká po rozumně zdůvodnitelnou dobu, pokud žalobce podá reakci na seznámení ve lhůtě patnácti dnů a uvede, že další důkazní prostředky je schopen doložit teprve následně. Žalobce však podle žalovaného žádný takový záměr neoznámil. Rozhodnutí pak bylo vydáno až dne 10. 6. 2019 a skutečnost, že žalobce svého práva předvídaného § 111 odst. 2 daňového řádu nevyužil, nelze klást k tíži žalovaného.
11. Splněním zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek se žalovaný zabýval v bodech 63 až 88 napadeného rozhodnutí, kde uvedl i konkrétní výpočet. Žalobce podle žalovaného v průběhu daňové kontroly neprokázal u velké části deklarovaných nákladů (70 až 90 % v jednotlivých zdaňovacích obdobích), že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů a že práce deklarované na předmětných fakturách byly deklarovanými dodavateli skutečně provedeny. Žalovaný proto konstatoval, že vypovídací schopnost účetnictví byla zpochybněna. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 160/2016 žalovaný hodnotil, zda nezpochybněné náklady mohly reálně umožnit realizaci dosažených příjmů, a s ohledem na rozsah fakturovaných prací, jenž nebyl zpochybněn, žalovaný shledal, že bez nakoupených služeb (subdodavatelé) žalobce nemohl realizovat deklarované výnosy. Za takové situace nebylo podle žalovaného možno stanovit daň dokazováním ve správné výši a bylo třeba přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Ústní jednání soudu

12. Při jednání soudu konaném dne 14. 12. 2021 právní zástupce žalobce zdůraznil, že v dané věci došlo k prekluzi práva vyměřit daň a že žalovaný nedbal závazného právního názoru zdejšího soudu vysloveného v předchozím rozsudku v dané věci. Připomněl, že v této věci soud rozhoduje již po třetí, přičemž z původní několikamilionové daňové povinnosti je

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nyň stanovena daň v řádu statisíců, což svědčí o přístupu žalovaného k věci. Právní zástupce žalobce zásadně nesouhlasil s tím, že by se objektivní desetiletá prekluzivní lhůta mohla donekonečna prodlužovat. Trval na tom, že ani zrušená rozhodnutí o odvolání nemohou mít za následek prodloužení prekluzivní lhůty, neboť po svém zrušení nadále neexistují. Podle právního zástupce žalobce zvolil žalovaný možnost stanovení daně podle pomůcek z důvodu své pohodlnosti namísto toho, aby respektoval závazný právní názor zdejšího soudu.

13. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání setrvala na tom, že žaloba není důvodná. Konstatovala, že lhůta pro stanovení daně neuplynula, a to ani lhůta objektivní, ani lhůta subjektivní. Podle pověřené pracovnice žalovaného totiž tyto lhůty neběžely po dobu jednotlivých soudních řízení vedených v této věci. Aby platila argumentace žalobce o neprodloužitelnosti desetileté prekluzivní lhůty, musela by tato lhůta podle pověřené pracovnice žalovaného začít plynout za účinnosti daňového řádu, což se však v dané věci nestalo. Pověřená pracovnice žalovaného trvala na tom, že také zrušená rozhodnutí o odvolání mají za následek prodloužení prekluzivní lhůty, neboť nejde o existenci těchto rozhodnutí, ale o jejich oznámení, jak ostatně již rozhodl i Nejvyšší správní soud. Pověřená pracovnice žalovaného dále uvedla, že ze strany daňových orgánů byla zpochybněna taková část žalobcova účetnictví, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto musela být daň stanovena podle pomůcek. Dodala, že způsob stanovení daně lze změnit i v rámci odvolacího řízení.

Posouzení věci soudem

14. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Nejprve se soud zabýval tvrzenou nicotností napadeného rozhodnutí. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu platí, že *„[n]icotné je rozhodnutí, pokud*
 - a) *správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,*
 - b) *trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo*
 - c) *je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.“*
17. V souvislosti s vymezením pojmu nicotnost soud předně poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„[n]icotnost*
Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, *nonnegotium*, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce procesní potrat) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není sto vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobila vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní.“ Nicotnost je tak nezbytné považovat za samostatný právní institut, který je odlišný od institutu nezákonnosti z hlediska právních účinků dotčeného správního aktu. Nezákonné rozhodnutí existuje, je právně závazné, vynutitelné a vychází se z presumpce jeho správnosti, dokud není zrušeno. Naproti tomu nicotnost představuje těžkou, kvalifikovanou vadu rozhodnutí, která je podstatně závažnější než nezákonnost. Proto se na nicotné rozhodnutí vždy hledí jako na neexistující a zdánlivý správní akt, který nezakládá žádné právní následky, nemusí být respektován veřejnou mocí, dokonce ani nesmí být vynucován. Nicotnost nelze zhojit uplynutím času a je možné k ní kdykoli přihlédnout z úřední povinnosti.

18. V posuzované věci však napadené rozhodnutí netrpí takovými těžkými vadami, aby bylo nutno je považovat za neexistující správní akt. Namítá-li žalobce, že žalovaný nebyl oprávněn napadené rozhodnutí vydat, neboť uplynula prekluzivní lhůta, soud konstatuje, že pokud by tato situace skutečně nastala, bylo by napadené rozhodnutí nezákonné, nikoli nicotné. Problematikou prekluze daňové povinnosti se soud bude zabývat níže. Ani tvrzená vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí nemůže způsobit jeho nicotnost, nanejvýš by mohla založit jeho nepřezkoumatelnost, ke které se soud rovněž vyjádří níže. Na tomto místě soud toliko uzavírá, že napadené rozhodnutí zcela jednoznačně není nicotné, a příslušné námitky proto nejsou důvodné.
19. Poté se soud zaměřil na námitku prekluze daňové povinnosti, neboť pokud by skutečně došlo k prekluzi, muselo by být napadené rozhodnutí bez dalšího zrušeno. Nejprve se soud věnoval žalobcovu tvrzení o marném uplynutí desetileté objektivní lhůty pro stanovení (vyměření či doměření) daně. Soud připomíná, že v projednávané věci jde o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, jehož posledním dnem, rozhodným pro běh lhůt pro stanovení (vyměření či doměření) daně, byl den 31. 12. 2008. Prekluzivní lhůta tedy počala plynout dne 1. 1. 2009, tj. ještě za účinnosti ZSDP.
20. Podle § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP platí, že „[v]yměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“
21. Z § 41 s. ř. s. vyplývá, že „[s]tanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.“

22. Výkladem těchto ustanovení i ve vztahu k aktuální právní úpravě v § 148 odst. 5 daňového řádu se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „... *pro posouzení možnosti aplikace § 41 s. ř. s. není rozhodující, zda k zahájení řízení před správními soudy, resp. k podání žaloby, došlo před účinností či až za účinnosti daňového řádu. Klíčový je naopak okamžik počátku běhu prekluzivní lhůty, přičemž ... platí, že pokud prekluzivní lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu, tj. před 1. 1. 2011, pak se na tuto lhůtu vztahuje § 41 s. ř. s., bez ohledu na to, zda došlo k zahájení soudních řízení, která staví běh lhůty ve smyslu citovaného ustanovení, před či po datu účinnosti daňového řádu, a naopak se na ni vzhledem k její hmotněprávní povaze nemůže vztahovat § 148 odst. 5 daňového řádu. Tento závěr přitom není v judikatuře Nejvyššího správního soudu ojedinělý, neboť byl následně aprobován navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tak například v rozsudku ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, druhý senát Nejvyššího správního soudu zopakoval, že § 148 odst. 5 daňového řádu lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tedy včetně § 41 s. ř. s. Proto byl běh takové prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení staven, i přesto, že tato řízení byla zahájena až po datu účinnosti daňového řádu.“*
23. S tímto právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a považuje jej za naprosto přiléhavý i pro projednávanou věc. Soud zdůrazňuje, že se jedná o aktuální konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, která zcela popírá žalobcem přdestřený právní názor o absolutní nepřekročitelnosti desetileté lhůty. Žalobcův právní názor proto zdejší soud pokládá za vyvrácený a příslušné žalobní námitky za nedůvodné.
24. Desetiletá objektivní lhůta pro stanovení (vyměření či doměření) daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 počala plynout dne 1. 1. 2009 a bez dalšího by uplynula dne 31. 12. 2018. V souladu s § 41 s. ř. s. však tato lhůta v případě žalobce neběžela (stavěla se) po dobu soudních řízení. Prvním z nich bylo řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2015, č. j. 12540/15/5200-10422-702767, (o odvolání žalobce proti témuž dodatečnému platebnímu výměru jako v projednávané věci), které bylo vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 66/2015 od 7. 7. 2015 (podání žaloby) do 5. 1. 2017 (právní moc rozsudku), tj. 549 dnů. Již toto řízení posunulo konec předmětné prekluzivní lhůty na 3. 7. 2020. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí napadené žalobou v projednávané věci bylo žalobci doručeno dne 21. 6. 2019 a téhož dne nabylo právní moci, je podle názoru soudu zcela zjevné, že se tak stalo před uplynutím desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení (vyměření či doměření) daně.
25. Pro úplnost soud dodává, že předmětná lhůta dále neběžela po dobu řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2017, č. j. 10982/17/5200-10422-702767, (o odvolání žalobce proti témuž dodatečnému platebnímu výměru jako v projednávané věci), které bylo vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 62/2017 od 10. 5. 2017 (podání žaloby) do 2. 3. 2018 (právní moc rozsudku), tj. 355 dnů, a po dobu řízení o kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 62/2017-52, které bylo vedeno u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 87/2018 od 15. 3. 2018 (podání kasační stížnosti) do 20. 12. 2019 (právní moc rozsudku), tj. 646 dnů. I tato dvě řízení tak měla za

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

následek oddálení konce desetileté objektivní lhůty pro stanovení (vyměření či doměření) daně. Soud proto uzavírá, že tato lhůta před právní mocí napadeného rozhodnutí neuplynula, a k prekluzi tak z daného důvodu nedošlo.

26. Žalobce dále namítal, že došlo k prekluzi daňové povinnosti z toho důvodu, že rozhodnutí o odvolání, která byla následně zrušena soudem, nebyla schopna vyvolat prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Tomuto žalobcovu názoru však soud nepřisvědčil, neboť ve shodě s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu zastává zdejší soud názor opačný. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, publ. pod č. 3703/2018 Sb. NSS, totiž platí, že *„[z]ruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“* V projednávané věci žalobce netvrdil, že by zrušená rozhodnutí žalovaného byla vydána čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, ani zdejší soud nic takového z obsahu správního spisu nezjistil, a proto lze uzavřít, že obě zdejší soudem zrušená rozhodnutí žalovaného mají účinky zamýšlené v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Příslušná žalobní námitka proto není důvodná.
27. Z § 264 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že *„[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*
28. Ačkoli tedy tříletá lhůta pro stanovení (vyměření či doměření) daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 počala plynout dne 1. 1. 2009 (srov. § 47 odst. 1 ZSDP), od účinnosti daňového řádu se na její běh vztahují ustanovení daňového řádu.
29. Podle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu platí, že *„[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.“* Z odstavce 3 téhož ustanovení plyne, že *„[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“*
30. V projednávané věci zahájil správce daně daňovou kontrolu dne 8. 6. 2011, tj. před uplynutím původní tříleté prekluzivní lhůty, tudíž v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu tříletá lhůta pro stanovení daně počala znovu plynout od tohoto data, a její konec by tak připadl na 8. 6. 2014. Před uplynutím této lhůty vydal správce daně dne 7. 4. 2014 dodatečný platební výměr a dne 15. 4. 2014 jej oznámil žalobci, a proto se podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu předmětná lhůta prodloužila o jeden rok, tj. do 8. 6. 2015. V posledních dvanácti měsících před uplynutím této lhůty vydal žalovaný dne 4. 5. 2015 pod č. j. 12540/15/5200-10422-702767 rozhodnutí o odvolání a toto rozhodnutí dne 7. 5. 2015
- Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

doručil žalobci, a proto se podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu předmětná lhůta prodloužila o další rok, tj. do 8. 6. 2016.

31. Po dobu řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2015, č. j. 12540/15/5200-10422-702767, které bylo vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 66/2015 od 7. 7. 2015 (podání žaloby) do 5. 1. 2017 (právní moc rozsudku), lhůta pro stanovení daně v souladu s § 41 s. ř. s. neběžela. Ke dni podání žaloby 7. 7. 2015 zbývalo z předmětné lhůty 338 dnů, běh lhůty pokračoval po právní moci rozsudku zdejšího soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 15 Af 66/2015-51, která nastala dne 5. 1. 2017, a konec prekluzivní lhůty tak nově připadl na 9. 12. 2017. V posledních dvanácti měsících před uplynutím této lhůty vydal žalovaný dne 13. 3. 2017 pod č. j. 10982/17/5200-10422-702767 druhé rozhodnutí o odvolání a toto rozhodnutí dne 15. 3. 2017 doručil žalobci, a proto se podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu předmětná lhůta prodloužila o další rok, tj. do 9. 12. 2018.
32. Vzhledem k tomu, že žalobce podal žalobu také proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2017, č. j. 10982/17/5200-10422-702767, lhůta pro stanovení daně v souladu s § 41 s. ř. s. neběžela ani po dobu tohoto soudního řízení, které bylo vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 62/2017 od 10. 5. 2017 (podání žaloby) do 2. 3. 2018 (právní moc rozsudku). Ke dni podání žaloby 10. 5. 2017 zbývalo z předmětné lhůty 579 dnů, běh lhůty pokračoval po právní moci rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 62/2017-52, která nastala dne 2. 3. 2018, a konec prekluzivní lhůty tak nově připadl na 2. 10. 2019. Před uplynutím této lhůty vydal žalovaný dne 7. 6. 2019 pod č. j. 23309/19/5200-10422-711919 třetí rozhodnutí o odvolání, které je předmětem soudního přezkumu v této věci, a dne 21. 6. 2019 předmětné rozhodnutí fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu doručil žalobci, čímž nabylo právní moci. Podle názoru soudu je tedy zcela zjevné, že předmětná daň byla žalobci pravomocně stanovena před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Pro úplnost soud dodává, že zmíněná lhůta neběžela také po dobu řízení o kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 62/2017-52, které bylo vedeno u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 87/2018 od 15. 3. 2018 (podání kasační stížnosti) do 20. 12. 2019 (právní moc rozsudku). K prekluzi žalobcovy daňové povinnosti tedy před vydáním napadeného rozhodnutí nemohlo dojít, a veškeré žalobní námitky tvrdící opak jsou proto nedůvodné.
33. Před vypořádáním dalších žalobních námitek považuje soud za potřebné připomenout, že napadeným rozhodnutím stanovil žalovaný žalobci daň podle pomůcek. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu, jež stanoví, že *„[n]esplní-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.“* Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že prioritu má stanovení daně na základě dokazování, a teprve není-li možné daň tímto způsobem stanovit, a to z důvodu nesplnění povinnosti daňovým subjektem, může správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek. Základním předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek je tedy porušení nejméně jedné zákonem stanovené povinnosti ze strany daňového subjektu, které znemožní stanovení daně dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

34. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 ZSDP, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „*žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu*“ (srov. již zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).
35. Na citovanou judikaturu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, podle kterého „*ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).*“
36. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a konstatuje, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v projednávané věci splněny. Žalobce totiž nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). Nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce spatřuje soud ve shodě se žalovaným v tom, že žalobce – ačkoli jej s ohledem na řádně sdělené a prokázané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno – neprokázal daňovou uznatelnost jím uplatněných výdajů. Soud připomíná, že podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [srov. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu].

37. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že žalobce v případě faktur přijatých od dodavatelů P. B., P. P., V. Z., Z. K., M. G., J. N., J. N., M. P., R. S., A. S., J. K., J. H., I. Š., J. O., R. K., B. U., M. T. a společností BonyStav s. r. o. a EKVIVA, a. s., neprokázal, že se jedná o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle názoru soudu totiž žalobcem předložené listiny ani provedené výsledky svědků neprokazují, v jakém rozsahu, kým a kde byly práce skutečně provedeny a zejména jak věcně a časově tyto práce souvisejí s fakturami vydanými žalobcem. Žádná z dostupných listin nedokládá provedení konkrétních prací konkrétním dodavatelem v konkrétním termínu tak, aby bylo možné postavit najisto, že žalobce určité konkrétní plnění skutečně obdržel od toho kterého dodavatele. K jednotlivým fakturám od dodavatelů nebyly připojeny žádné výkazy či pomocné stavební deníky umožňující zjištění, o jakou konkrétní činnost dodavatele, pokud jde o typ činnosti, její rozsah a termín vykonání tímto dodavatelem, se jednalo. Žalobce současně nedoložil, k jakým konkrétním jím vystaveným fakturám se jednotlivé faktury od jeho dodavatelů vztahují. Ze strany žalobce tedy nebylo prokázáno, že předmětné náklady, které vyplývají z jím předložených faktur zmíněných dodavatelů, byly vynaloženy na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů žalobce, tedy že se jedná o náklady daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto závěry ostatně žalobce v žalobě nijak relevantně nezpochybnil. Soud proto vycházel z toho, že žalobce skutečně nesplnil svou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností, první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek tak byla splněna.
38. Za situace, kdy daňovými orgány zpochybněné náklady dosahovaly 71,51 % celkových žalobcem uplatněných nákladů (resp. 64,01 %, pokud by výpovědi žalobcem navržených svědků prokázaly jím tvrzené skutečnosti, což se však nestalo, a proto ani není pravda, že by v této souvislosti žalovaný nějaké náklady na základě výpovědi svědků uznal), soud přisvědčil úvaze žalovaného, že v důsledku zmíněného porušení povinností při dokazování ze strany žalobce nebylo možné stanovit daň dokazováním. Je tomu tak proto, že správce daně i žalovaný akceptovali žalobcem vykázané příjmy, pro jejichž dosažení musely být zcela logicky vynaloženy výdaje, jejichž skutečná výše však nebyla prokázána. Vzhledem k tomu, že podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 160/2016-38 bylo nutné přiznat žalobci relevantní část výdajů objektivně nutných k dosažení jím vykázaných příjmů, bylo podle názoru zdejšího soudu zcela namístě stanovit daň podle pomůcek.
39. Na tomto místě soud poznamenává, že sám žalobce v odvolání namítal, že správce daně nezjistil správně základ daně, neboť nepřihlédl k „paušálním výdajům“ podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Této odvolací námitce žalovaný podle názoru soudu *de facto* vyhověl, neboť právě žalobcem zmíněné ustanovení užil jako pomůcku pro stanovení výše žalobcových nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce tedy v tomto smyslu dosáhl svého, jelikož mu žalovaný přiznal výdaje v paušální výši 60 % zdanitelných příjmů, jak stanoví § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů pro řemeslné živnosti, což je i případ žalobcem vykonávaných pomocných stavebních prací. Užití výdajového paušálu jako pomůcky připustil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 4 Afs 108/2018-36, a zdejší soud tuto pomůcku s ohledem na rozsah Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zpochybněných výdajů i žalobcův požadavek na zohlednění „paušálních výdajů“ podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů pokládá za zcela adekvátní, žalovaným řádně odůvodněnou a pro žalobce příznivou. Právě s ohledem na fakt, že žalovaný žalobci vyhověl, pokud jde o jeho požadavek na zohlednění „paušálních výdajů“, a stanovil žalobci významně nižší daň i penále než správce daně, považuje soud řadu žalobcových námitek za absurdní.

40. Poukazuje-li žalobce na to, že některé jeho výdaje (náklady) správce daně akceptoval, soud zdůrazňuje, že se jednalo jen o malou část z celkových žalobcem uplatněných výdajů. Soud proto souhlasí se žalovaným v tom, že za situace, kdy byla daň stanovena podle pomůcek tak, že byly výdaje akceptovány ve výši 60 % příjmů, je polemika stran konkrétních výdajů irelevantní. Totéž platí ve vztahu k žalobcově argumentaci, že žalovaný nedokázal ze seznamu faktur dovodit náklady, které byly uznány, a vyčíslit je v napadeném rozhodnutí; ostatně v případě stanovení daně podle pomůcek je podstatný především rozsah neprokázaných výdajů a z něj plynoucí nemožnost stanovit daň dokazováním. Žalobce by zároveň měl mít na paměti, že *„[s]právce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-88). Z citovaného rozsudku, s jehož závěry se zdejší soud plně ztotožňuje, vyplývá, že při stanovení daně podle pomůcek nemohl žalovaný nijak zohlednit případné dílčí prokázané výdaje a stanovit v tomto rozsahu daň dokazováním. Žalovaný tedy podle názoru soudu postupoval zcela správně, pokud výdaje stanovil výhradně podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy nekombinoval možné způsoby stanovení daně a aplikoval toliko postup podle § 98 daňového řádu.
41. Poté se soud zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že žalovaný neakceptoval právní názor zdejšího soudu uvedený v rozsudku sp. zn. 15 Af 62/2017 a neodstranil jím vytýkanou nepřezkoumatelnost, a dále ve vnitřních rozporech a protikladech obsažených v napadeném rozhodnutí. Soud prostudoval žalobou napadené rozhodnutí a tvrzenou nepřezkoumatelnost nezjistil.
42. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že *„[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak o nich uvažil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Podle názoru soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost rozhodnutí skutečně nelze meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v projednávané věci nenastala.

43. Žalobce by si měl uvědomit, že změna ve způsobu stanovení daně (nově podle pomůcek) má zásadní vliv na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ze kterého musí být především zřejmé to, že byly splněny podmínky pro tento způsob stanovení daně, jaké byly zvoleny pomůcky a jak byla výsledná daň vypočtena. Všechny tyto informace jsou v napadeném rozhodnutí obsaženy, a proto je soud považuje za plně přezkoumatelné. Skutečnost, že žalovaný nově stanovil daň podle pomůcek, podle názoru soudu do značné míry relativizovala závěry předchozích rozsudků zdejšího soudu upozorňující na nepřezkoumatelnost prvního a druhého rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce v dané věci. Způsob, jakým se žalovaný vypořádal se závazným právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 62/2017-52, proto soud pokládá za dostatečný, přijatelný a plně odpovídající tomu, že žalovaný nově stanovil daň podle pomůcek. Žalobní námitka, že žalovaný neakceptoval právní názor zdejšího soudu uvedený v rozsudku sp. zn. 15 Af 62/2017, i navazující žalobcova tvrzení o nedostatečích odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud jde o správcem daně uznané výdaje, proto nejsou důvodné.
44. Soud neshledal ani žalobcem namítané vnitřní rozpory a protiklady údajně obsažené v napadeném rozhodnutí. Tyto domnělé rozpory a protiklady totiž podle názoru soudu vznikly tím, že žalobce vytrhl některé závěry žalovaného z celkového kontextu napadeného rozhodnutí. Soud zdůrazňuje, že při čtení napadeného rozhodnutí je třeba mít neustále na paměti, že žalovaný stanovil daň podle pomůcek a že následně – veden požadavky zdejšího soudu vyslovenými v jeho předchozích rozsudcích – podrobně vypořádal jednotlivé odvolací námitky, které se však převážně týkaly původního stanovení daně dokazováním. V tomto postupu žalovaného nespátřuje soud žalobcem tvrzený logický rozpor, a proto ani nebylo třeba, aby žalovaný tento domnělý rozpor jakkoli vysvětloval nad rámec toho, že sám srozumitelně uvedl, že stanovil daň podle pomůcek a že se následně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami. Z tohoto odůvodnění podle názoru soudu nelze dovodit, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, resp. že daň měla být stanovena dokazováním, jak v rozporu se svým vlastním požadavkem na zohlednění výdajového paušálu podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů tvrdí žalobce. Ani v tomto soud neshledal tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
45. Ke konkrétním žalobcem uváděným rozporům v odůvodnění napadeného rozhodnutí soud podotýká, že v bodě 73 napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval tím, zda nezpochybněné náklady mohly reálně umožnit realizaci dosažených příjmů, a dospěl k závěru, že bez zakoupených služeb od subdodavatelů nemohl žalobce deklarované (a nijak nezpochybněné) výnosy realizovat. Žalovaný konstatoval, že neměl pochybnosti o realizaci prací, které žalobce fakturoval svému odběrateli, a pokud byly určité práce vykonány a žalobce neměl vlastní zaměstnance, musel práce zajišťovat prostřednictvím svých subdodavatelů. Žalovaný uzavřel, že z tohoto důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním ve správné výši, a bylo tedy nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Z této argumentace žalovaného podle názoru soudu rozhodně nelze učinit žalobcem naznačený závěr, že by ze stavebních deníků bylo možno získat bližší informace o uskutečnění stavebních prací jednotlivými žalobcovými dodavateli a jejich rozsahu. Žalovaný totiž považoval za prokázané práce, které žalobce fakturoval svému odběrateli, nikoli práce, které mu byly fakturovány jeho dodavateli, neboť u nich přetrvávaly Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

pochybnosti o tom, v jakém rozsahu, kým a kde byly práce skutečně provedeny a zejména jak věcně a časově souvisejí s fakturami vydanými žalobcem. Údajný rozpor mezi bodem 73 a body 81 a 97 napadeného rozhodnutí je tedy podle názoru soudu výsledkem chybné interpretace textu žalobcem, a předmětná námitka proto není důvodná.

46. Tvrdí-li žalobce, že žalovaný v bodech 56 a 72 napadeného rozhodnutí zpochybnil vypovídací hodnotu účetnictví jako celku, soud podotýká, že daňové orgány zpochybňovaly výdajovou stránku žalobcova účetnictví a žalovaný opakovaně poukazoval na to, že nezpochybňuje výši žalobcem vykázaných (deklarovaných) výnosů, resp. příjmů, a proto plně v souladu s požadavkem samotného žalobce, aby byly zohledněny „paušální výdaje“ podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, žalovaný vycházel při stanovení daně z toho, jaké žalobce vykázal příjmy. Ani zde tedy soud nezjistil žalobcem tvrzený domnělý rozpor uvnitř odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud by soud přistoupil na žalobcovu argumentaci, že v dané situaci nelze použít výkaz zisků a ztrát pro zjištění výnosů a rozvahu pro zjištění stavu pohledávek, *ad absurdum* by to znamenalo, že daň nelze stanovit vůbec, protože neexistují žádné použitelné podklady či pomůcky. V tomto kontextu považuje soud předmětnou žalobní námitku za účelovou, neboť žalobce se jejím prostřednictvím snaží docílit toho, aby mu nebyla stanovena žádná daň, přestože se dříve v odvolání domáhal postupu podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který následně žalovaný zvolil.
47. Soud nespatřuje žádný rozpor mezi závěrem žalovaného o nepředložení žádných důkazních prostředků prokazujících žalobcova tvrzení stran údajů uvedených v daňovém přiznání (srov. bod 75 napadeného rozhodnutí) a závěrem žalovaného o zatemnění obrazu o rozsahu a charakteru žalobcem prováděné činnosti do té míry, že pro stanovení daně podle pomůcek bylo z předložených důkazních prostředků možné využít jen výši nezpochybněných výnosů (srov. bod 79 napadeného rozhodnutí). Podle názoru soudu žalovaný v bodě 75 napadeného rozhodnutí poznamenal, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho tvrzení; žalovaný tedy rozhodně netvrdil, že žalobce nepředložil vůbec žádné důkazní prostředky. Z těch důkazních prostředků, které žalobce předložil, pak podle názoru žalovaného, se kterým se soud plně ztotožňuje, bylo pro stanovení daně podle pomůcek možné použít pouze výši žalobcem deklarovaných výnosů, kterou daňové orgány nijak nezpochybňovaly, a tudíž z ní bylo možné při stanovení daně podle pomůcek vycházet. Ani tuto žalobní námitku upozorňující na domnělý rozpor v odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal soud důvodnou.
48. K žalobcově námitce, že ze zprávy o daňové kontrole není seznatelná výše nezpochybnitelných výnosů a že s ní správce daně nepočítal, když kontroloval rozdíl základu daně (hospodářského výsledku), ze kterého nelze tvrzené výnosy zjistit, soud připomíná, že správce daně stanovil daň dokazováním, a proto se žalobcovými příjmy, resp. výnosy, jejichž výši v rámci daňové kontroly nijak nezpochybňoval, nemusel ve zprávě o daňové kontrole vůbec zabývat. Výše žalobcových příjmů, resp. výnosů, získala na významu až v rámci odvolacího řízení, když se žalovaný ze shora uvedených důvodů, s nimiž soud zcela souhlasí, rozhodl stanovit daň podle pomůcek. Předmětná žalobní námitka upozorňující na domnělé nedostatky zprávy o daňové kontrole proto podle názoru soudu není důvodná.
49. Ve vztahu k žalobnímu tvrzení, že skutkový a právní stav nezakládají důvody pro stanovení daně podle pomůcek, když není pochyb o rozsahu a realizaci prací a při hodnocení důkazů došlo k porušení § 8 daňového řádu, soud podotýká, že se jedná o

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

obecné námitky bez jakéhokoli upřesnění a bez vyličení konkrétních skutkových souvislostí s daným případem. Takovéto obecné námitky nemají kvalitu žalobních bodů, neboť každý žalobce je povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Obdobně např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoli specifikace.

50. Předmětné obecné námitky žalobce tudíž nelze vypořádat jinak než obecným způsobem. Soud proto konstatuje, že neshledal toliko obecně namítané porušení § 8 daňového řádu. Soud dále zdůrazňuje, že daňové orgány neměly pochybnosti o rozsahu a realizaci prací, které žalobce fakturoval svému odběrateli, nicméně jejich pochybnosti vztahující se k realizaci prací žalobcovými dodavateli přetrvávaly. Daňové orgány tedy i po provedení žalobcem navržených důkazů měly pochybnosti o tom, v jakém rozsahu, kým a kde byly práce deklarované žalobcovými dodavateli skutečně provedeny a zejména jak věcně a časově tyto práce souvisejí s fakturami vydanými žalobcem. Ani v tomto ohledu tedy soud nezjistil na straně žalovaného žádná pochybení, která by mohla mít za následek zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.
51. K žalobcově námitce, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech a došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces, neboť měl kratší lhůtu se proti stanovení daně podle pomůcek bránit, soud opětovně připomíná, že sám žalobce v odvolání požadoval, aby žalovaný přihlédl k „paušálním výdajům“ podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tomuto požadavku vyhověl a stanovil daň podle pomůcek právě s využitím předmětného ustanovení. V tomto kontextu považuje soud předmětnou žalobní námitku za účelovou až absurdní, když žalobce *de facto* namítá, že měl kratší lhůtu k tomu, aby se bránil proti postupu, který sám navrhl.
52. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Z odstavce 3 tohoto ustanovení přitom vyplývá, že „[l]hůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.“
53. Žalovaný v projednávané věci postupoval plně v souladu s citovanými ustanoveními, když žalobce písemností ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52563/18/5200-10422-711919, seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V této písemnosti žalovaný žalobci vysvětlil, z jakých důvodů dospěl k závěru, že je namístě stanovit daň podle pomůcek, a popsal, jak bude tato daň stanovena. Současně žalobci stanovil lhůtu deseti dnů od doručení této písemnosti k tomu, aby se k jejímu obsahu vyjádřil a navrhl doplnění důkazních prostředků. V reakci na tuto písemnost

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobce předložil žalovanému své vyjádření ze dne 9. 12. 2018. Žalovaný poté písemností ze dne 9. 1. 2019, č. j. 472/19/5200-10422-711919, seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V této písemnosti žalovaný reagoval na žalobcovu podání ze dne 9. 12. 2018 a opětovně žalobci vysvětlil, že daň bude stanovena podle pomůcek. Současně žalobci stanovil lhůtu patnácti dnů od doručení této písemnosti k tomu, aby se k jejímu obsahu vyjádřil a navrhl doplnění důkazních prostředků.

54. Soud zdůrazňuje, že žalobce nevyužil možnosti (byť v té době ještě zákonem výslovně nestanovené) požádat o prodloužení předmětné lhůty, kterou žalovaný stanovil plně v souladu s § 115 odst. 3 daňového řádu. Žalobce zároveň ani nevyužil možnosti, kterou žalovaný přdestřel v prvním odstavci odůvodnění zmíněné písemnosti ze dne 9. 1. 2019, když uvedl, že v rámci snahy o naplnění zásady spolupráce a vstřícnosti v souladu s § 6 odst. 1 a 4 daňového řádu žalovaný vyčká s vydáním konečného rozhodnutí ve věci po rozumně zdůvodnitelnou dobu, pokud žalobce podá reakci na seznámení ve lhůtě patnácti dnů od doručení výzvy a uvede, že další důkazní prostředky je schopen doložit teprve následně do určitého data. Soud zároveň opakuje, že žalovaný stanovením daně s využitím § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyhověl jedné z odvolacích námitek. Soud proto uzavírá, že žalobcovy námitky o zkrácení jeho práv a údajném vlivu kratší lhůty na kvalifikované námitky nejsou důvodné.
55. Soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

Ústí nad Labem 14. prosince 2021

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)