ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **Kuncovka s.r.o.,** IČO: 27686396
sídlem Markéty Kuncové 3801/2, 615 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2020, č. j. 46388/20/5200-11432-711778

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce částečně změnil a ve zbytku potvrdil rozhodnutí Finančního

úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), a to platební výměry na daň z příjmů právnických osob ze dne 21. 8. 2018,

- č. j. 3882368/18/3002-50521-703186, kterým byla žalobci vyměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 641 060 Kč, stanovená podle pomůcek (§ 98 daňového řádu), s ohledem na nemožnost jejího stanovení dokazováním s použitím postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) o daňovém přiznání č. j. 498318/17/3002-50521-709525 ze dne 6. 2. 2017;
- č. j. 884758/18/3002-50521-703186, kterým byla vyměřena podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu, z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ve výši 635 740,- Kč, stanovená podle pomůcek (§ 98 daňového řádu), s ohledem na nemožnost jejího stanovení dokazováním s použitím postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) o daňovém přiznání č. j. 498317/17/3002-50521-709525 ze dne 6. 2. 2017.

2. Žalovaným provedená změna rozhodnutí správce daně spočívala ve změně výroku ohledně vyměřené částky daně z příjmů právnických osob žalobci, kdy byla snížena na částku ve výši 531 620 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, resp. na částku 581 020 Kč. Žalovaný aproboval postup správce daně stanovením daně podle pomůcek, neboť rovněž dospěl k závěru, že byly splněny zákonem stanovené podmínky pro tento postup, jelikož žalobce nepředložil důkazní prostředky, na základě kterých by byly prokázány správcem daně požadované skutečnosti, přičemž takovéto důkazní prostředky se do dispozice správce daně (ani žalovaného) nedostaly ani jiným způsobem. „*Pochybnosti správce daně tak zůstaly neodstraněny a správce daně vzhledem k dané nespolupráci daňového subjektu nemohl zjistit skutečnou výši jeho výsledku hospodaření v návaznosti na výši výnosů a nemohl ověřit, že výnosy za ubytování byly zahrnuty do základu daně ve správné výši v souladu s § 7 a § 8 ve spojení s § 2 a § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Zároveň vzhledem k oné nespolupráci nebylo doloženo, že daňovým subjektem zaúčtované výnosy jsou úplné (že daňový subjekt zaúčtoval veškeré výnosy, které obdržel v souvislosti s poskytováním ubytovacích služeb), a tedy že účetnictví daňového subjektu splňuje veškeré požadavky dle § 2, § 3 odst. 1, § 7 a § 8 zákona o účetnictví. [74] V důsledku uvedené nespolupráce (viz bod [73]) nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním...*“

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

4. Stěžejním argumentem žalobce ve stručné žalobě je, že žalovaný, resp. správce daně postupovali v rozporu se zákonem, pokud žalobci vyměřili daň z příjmů právnických osob na základě pomůcek dle § 98 daňového řádu. Navzdory skutečnosti, že žalobce proti tomuto postupu správce daně brojil v podaném odvolání, stejně jako navrhoval doplnění důkazních prostředků, všechny tyto námitky a návrhy žalovaný odmítl, aniž by je řádně

vypořádal, což významně žalobce poškozuje, neboť mu bylo znemožněno doložit výdaje uvedené v daňovém tvrzení a odstranit tak pochybnosti správce daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, nadto je žalobce přednáší toliko v obecné rovině. K naznačené námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že se se všemi námitkami i důvody, proč správce daně postupoval v souladu se zákonem při odstranění pochybností a následně i při stanovení daně dle pomůcek, se vypořádal již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Stejně tak za důkladně vypořádanou má žalovaný námitku žalobce stran nedostatečně provedeného dokazování či dokonce účelového a svévolného jednání ze strany daňových orgánů vůči žalobci, přičemž je shledává zcela nedůvodnými.

IV. Posouzení věci soudem

6. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

7. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou do značné míry obsahově i formulačně totožné s námitkami, které žalobce předestřel již v odvolacím řízení. Žalobce tak i v řízení o nyní projednávané žalobě pokračuje v polemice se správcem daně, přičemž má za to, že se žalovaný s jeho odvolacími námitkami nedostatečně vypořádal.

8. Krajský soud nejdříve přistoupil k posouzení žalobcem naznačené námitky, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jím uplatněnými odvolacími námitkami, resp. že nedostatečně zdůvodnil, proč nebylo vyhověno žalobcem navrhovaným důkazním prostředkům. Krajský soud tak činí přednostně proto, že se v podstatě jedná o námitky zpochybňující přezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

9. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované

právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl jednak k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně je do značné míry správné, jednak proč nebyl možné vyhovět žalobcem navrhovaným důkazním prostředkům. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Ostatně námitky žalobce, směřující k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, ve skutečnosti cílí na nedostatky postupu správce daně v daňovém řízení, nikoliv na nedostatky obsahu napadeného rozhodnutí jako takového. Je to tedy namítaná nezákonnost, nikoliv nepřezkoumatelnost, která materiálně odpovídá tvrzením žalobce.

10. Podstatu věcných žalobních námitek a tedy i nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností a zákonností postupu správce daně, resp. žalovaného při odstranění pochybností a následném stanovení daně z příjmů právnických osob žalobci dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.

11. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103). Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).

12. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třebas jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).

13. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový

subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

14. V rámci přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora cit. rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).

15. Daňový subjekt tedy 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 (obdobně viz cit. rozsudek č. j. 8 Afs 69/2010-103). Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se ovšem míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace. Jako pomůcka proto nemůže sloužit postup správce daně, který obsahuje závažné početní chyby, vychází ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).

16. Prizmatem výše uvedených judikaturních závěrů přistoupil krajský soud v nyní projednávané věci k posouzení žalobních námitek, přičemž je neshledává důvodnými. Jak již bylo naznačeno výše, podstatu věcných žalobních námitek tvoří pokračující (a s obsahem odvolání shodná) polemika žalobce s oprávněností a zákonností postupu správce daně, resp. žalovaného při odstranění pochybností a následném stanovení daně z příjmů

právnických osob žalobci dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Ve vztahu k takovému argumentačnímu schématu používanému žalobci se nicméně opakovaně vyjádřil i Nejvyšší správní soud, kdy kupříkladu již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz) dovodil: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“

17. Krajský soud souhlasí se závěry žalovaného v nyní projednávané věci, neboť jsou formulovány zcela v souladu s výše citovanou judikaturou správních soudů týkající posouzení otázky splnění podmínek pro postup v podobě stanovené daně dle pomůcek. Krajský soud se proto ztotožňuje se způsobem, jakým se žalovaný vypořádal s námitkou nezákonnosti postupu správce daně při odstranění pochybností a následném stanovení daně z příjmů právnických osob žalobci dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, přičemž na jeho argumentaci v bodech [43] až [45], resp. [53] až [60] napadeného rozhodnutí odkazuje.

18. V této souvislosti ani krajský soud (ve shodě s žalovaným) nemůže přisvědčit námitce či nijak doloženým tvrzením žalobce ohledně účelového a svévolného postupu správce daně, resp. žalovaného, pokud jím předestřené důkazní návrhy odmítli provést. Jak vyplývá z obsahu správního spisu i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, který se s totožnou námitkou vypořádal v bodech [61] až [64], správce daně po žalobci již prostřednictvím výzev k odstranění pochybností o údajích uvedených v DAP 2014 a v DAP 2015 dle § 89 daňového řádu ze dne 16. 1. 2018 (č. j. 4881784/17 a č. j. 4882865/17) požadoval prokázat správnost a úplnost stran ř. 10 a 220 DAP 2014 a DAP 2015, tj. požadoval důkazní prostředky, které by prokázaly jeho výnosy a tudíž soupis tržeb patřících do výnosů daňového subjektu i popis jednotek, v nichž poskytoval ubytování. Jinými slovy, řada důkazních prostředků byla po žalobci požadována právě ve fázi odstraňování pochybností, přičemž byl žalobce poučen, že pro případ, že jim nevyhoví, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Žalobce nicméně na tyto výzvy do značné míry ve stanovené lhůtě nijak adekvátně nereagoval (za adekvátní reakci nelze považovat vznesenou námitku podjatosti vůči řediteli správce daně), resp. na ně reagoval až se značným časovým odstupem. Ostatně žalobce sám v žalobě spíše rozporuje skutečnost, že správce daně měl v dokazování pokračovat i nadále, tedy i nad rámec stanovené lhůty k odstranění pochybností. K tomu ovšem krajský soud opakuje, že stanovení daně užitím pomůcek je v konečném důsledku způsobeno resignací daňového subjektu na splnění své povinnosti v daňovém řízení prokazovat veškeré jím v daňovém podání tvrzené skutečnosti. V takové situaci volí správce daně pomůcky tak, aby výsledná stanovená daň v maximální možné míře odpovídala realitě, avšak pomůcky volí správce daně bez součinnosti s daňovým subjektem. Žalovaný se přesto v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz body [63] až [70], vypořádal i se všemi dílčími důkazními návrhy žalobce, které žalobce opětovně zmiňuje i v žalobě, přičemž shledal správným postup správce daně, pokud v kontextu zjištěného skutkového stavu a procesní pasivity žalobce dospěl k závěru, že již není účelné pokračovat v dokazování, jelikož žalobcem navržené důkazní prostředky (viz například doklady za otop a doklady k výplatě odměn) by nikterak nemohly odstranit pochybnosti správce daně o výsledku hospodaření pramenící z pochybností o výši výnosů daňového subjektu a neodůvodňují tak pokračování v dokazování. S tímto názorem se krajský soud ztotožňuje, a proto ani tyto námitky žalobce neshledává důvodnými

V. Závěr a náklady řízení

19. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

20. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 30. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu