



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Sabola a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Martina Lachmanna ve věci

žalobkyně: **Mgr. Ing. Petra Hýsková**, IČO: 74360809
sídlem Tyršova 1835/13, Praha 2
insolvenční správce dlužníka HEAVY MACHINERY SERVICES a.s.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2022, č. j. 417/22/5300-22441-701296

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

1. Žalobkyně se svou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný k odvolání společnosti HEAVY MACHINERY SERVICES a.s. (dále jen „**dlužník**“) změnil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „**správce daně**“), a to celkem 9 platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben – prosinec 2014 (dále společně jako „**platební výměry**“).
2. Správce daně vyšel z toho, že za dlužníka podal daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období daňový poradce Petr Boháč, avšak poté, co bylo správcí daně dne 24. 3. 2014 doručeno oznámení o ukončení zastupování. Správce daně označil podaná daňová přiznání k DPH za podaná neoprávněnou osobu. Jelikož dlužník ani na výzvy správce daně daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období nepředložil, správce daně uzavřel, že nesplnil svoji povinnost sám daň přiznat a toto tvrzení doložit. Bez této součinnosti a při absenci důkazních prostředků nebylo dle správce daně možno stanovit daň dokazováním, a správce daně byl proto oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Při tom správce daně vycházel z vyúčtování daně ze závislé činnosti, z daňových dokladů, resp. jejich soupisů získaných v rámci odpovědi na výzvy k poskytnutí informací od odběratelů i dodavatelů a z insolvenčního rejstříku, z něhož správce daně získal přehled o dodavatelích a odběratelích dlužníka, rozvahy k 30. 9. 2013 s uvedením stavu zásob i reorganizačního plánu na snížení nákladů. Výsledná daň byla vyměřena v celkové výši 89 551 404 Kč.
3. Žalovaný nyní rozhodoval opětovně poté, co jeho původní rozhodnutí ze dne 8. 12. 2016, č. j. 54913/16/5300-22441-701296, jímž byla odvolání dlužníka zamítnuta a platební výměry potvrzeny, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 10. 12. 2020, č. j. 6 Af 9/2017 - 78 (dále jen „**zrušující rozsudek**“). Soud uzavřel, že účinnost zmocnění p. Boháče dále trvala, resp. se obnovila nejpozději ke dni 14. 7. 2014, kdy byl správce daně zpraven o tom, že pan Boháč žalobce po celou dobu zastupoval. Z uvedeného pak dle soudu plyne nesprávnost následných procesních úkonů, vč. závěru, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 145 daňového řádu, neboť správce daně měl přihlídnout k podaným daňovým přiznáním. Dalšími námitkami, a tedy ani přiměřeností zvolených pomůcek, se již soud nezabýval.
4. Posléze tak žalovaný přihlížel k daňovým přiznáním podaným panem Boháčem a žalobkyní, jako insolvenční správce dlužníka oprávněnou nakládat s majetkovou podstatou, vyzval k předložení důkazních prostředků k tvrzením uvedeným v daňových přiznáních. Setrval přitom na závěru, že ve věci jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek – tentokrát z důvodu, že dlužník, resp. žalobkyně, nepředložili úplné a průkazné evidence k výzvě k dokazování ani žádné jiné důkazní prostředky. Tím byla porušena důkazní povinnost daňového subjektu, přičemž daň nebylo možné stanovit dokazováním. Při určení pomůcek ovšem žalovaný označil pomůcky správce daně ve vztahu k dani na výstupu za nepřiměřené. Základním východiskem v tomto případě musí být dle žalovaného skutečnost, že v odvětví, ve kterém daňový subjekt provozuje podnikatelskou činnost, neexistuje srovnatelný daňový subjekt co do předmětu činnosti (výroba lokomotiv a vagonů, opravárenství, modernizace a remotorizace železničních vozů), dosaženého obratu a stavu úpadku.
5. V případě uskutečněných zdanitelných plnění nelze dle žalovaného na základě získaného torza vydaných daňových dokladů (226 daňových dokladů v celkové výši základu daně 95 441 706 Kč) a pouze některých číselných řad, k jejichž způsobu stanovování číselných posloupností neexistuje relevantní zjištění, použít mechanismus dopočítání obratu, jaký použil správce daně. Ten vzestupným seřazením číselných řad daňových dokladů dovedl,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

že muselo být vydáno minimálně 1064 dokladů a že lze vypočítat průměrnou hodnotu jednoho daňového dokladu na základě aritmetického průměru (zjištěný obrát/počet dokladů). Taková úvaha se ovšem dle žalovaného vymyká podnikatelské realitě, neboť dlužník nedodával svým odběratelům druhově ani cenově shodná plnění. Tento způsob také nijak nezohlednil skutečnost, že číselné řady mohly být tvořeny zcela jiným způsobem, než dovodil správce daně. Z důvodu nemožnosti využití výše popsané pomůcky a z důvodu nemožnosti zajištění bankovních výpisů k pohybům na účtech dlužníka, žalovaný uzavřel, že za pomůcku lze v tomto daném případě spolehlivě využít pouze údaje o uskutečněných plněních v tuzemsku, které vyplnil ve svých přiznáních sám dlužník. Žalovaný dodal, že v těchto tvrzeních jsou pak nutně zahrnuty i případné dobropisy (výhody pro daňový subjekt). Takové pomůcky se již dle žalovaného blíží realitě, neboť podobnou výši uskutečněných plnění vyměřil správce daně daňovému subjektu i v následujících zdaňovacích obdobích roku 2015, které již reflektují pokles ekonomické činnosti daňového subjektu v úpadku.

6. U stanovení daně na vstupu žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, že správce daně vycházel ze skutečnosti, že daňový subjekt minimalizoval hodnotu nákladů na provoz, což se projevilo zejména snížením počtu zaměstnanců i soustředěním ekonomické činnosti pouze do jedné provozovny v Lounech. U plnění, u nichž nelze popřít jejich použití pro ekonomickou činnost (energie, plyn, voda, telekomunikační služby), ověřoval správce daně jejich výši u jednotlivých dodavatelů. Takto získané a ověřené daňové doklady žalovaný využil jako pomůcku při stanovení daně pro vyčíslení přijatých zdanitelných plnění, a to v příslušné sazbě daně, ale také v příslušném zdaňovacím období podle na dokladu uvedeného data uskutečnění zdanitelného plnění (správce daně zde vycházel z aritmetického průměru zjištěných přijatých plnění a počtu měsíců, pozn. soudu). S ohledem na snahy dlužníka minimalizovat provozní náklady je dle žalovaného současně oprávněný předpoklad, že tato snaha se odrazila ve snižování nákladů také tím, že dlužník postupoval s péčí řádného hospodáře a začal snižovat stavy zásob. To znamená, že při uskutečňování zdanitelných plnění byly spotřebovány především zásoby a nárok na odpočet daně tak byl nutně uplatněn v předchozích zdaňovacích obdobích. Vzhledem k tomu, že dlužník sám do řízení jiné uplatnitelné daňové doklady nevnesl a vzhledem k možnosti využít vlastní zásoby, žalovaný takto upravenou pomůcku označil za blížící se realitě.
7. Žalovaný konečně dodal, že daňový subjekt dodává zboží a poskytuje služby i do jiného členského státu. Jakkoli jsou tato plnění od DPH osvobozena, jedná se o významnou hodnotu dokreslující výši uskutečněných zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období, i když bez vlivu na výši stanovené daně. Připomněl, že na základě zjištění správce daně bylo potvrzeno dodání zboží do jiného členského státu v celkové výši 8 257 500 Kč a poskytnutí služby do jiného členského státu v celkové výši 7 676 122 Kč. Tyto hodnoty byly zohledněny, přičemž nijak neovlivňují vlastní výši daňové povinnosti.
8. Platební výměry (všechny ze dne 4. 5. 2015) pak co do výše daňové povinnosti žalovaný změnil následovně:
 - u platebního výměru č. j. 105816/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období duben 2014) z 9 950 156 Kč na 1 441 635 Kč,
 - u platebního výměru č. j. 105920/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období květen 2014) z 9 950 156 Kč na 2 916 416 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

- u platebního výměru č. j. 105928/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období červen 2014) z 9 950 156 Kč na 1 498 708 Kč,
- u platebního výměru č. j. 105944/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období červenec 2014) z 9 950 156 Kč na 1 680 131 Kč,
- u platebního výměru č. j. 105985/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období srpen 2014) z 9 950 156 Kč na 4 423 147 Kč,
- u platebního výměru č. j. 106050/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období září 2014) z 9 950 156 Kč na 34 727 Kč,
- u platebního výměru č. j. 106527/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období říjen 2014) z 9 950 156 Kč na 515 567 Kč,
- u platebního výměru č. j. 106544/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období listopad 2014) z 9 950 156 Kč na 14 507 Kč,
- u platebního výměru č. j. 106578/15/4200-11771-109752 (zdaňovací období prosinec 2014) z 9 950 156 Kč na 7 200 501 Kč.

II. Žaloba

9. Žalobkyně pod **prvním žalobním bodem** namítala prekluzi daňové povinnosti za všechna zdaňovací období. Tvrdila, že tím, jak správní orgány ignorovaly zastoupení daňového subjektu, nedostály povinnosti doručení meritorních rozhodnutí o dani a nemohou se tak dovolávat obnovení resp. prodloužení běhu lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu. Dle názoru žalobkyně prodloužení běhu lhůty o jeden rok má za důsledek jen řádně oznámené rozhodnutí o dani – tedy rozhodnutí, které bylo řádně doručeno. Rozhodnutí správce daně stejně jako zrušené rozhodnutí žalovaného nikdy nebyla doručena zástupci p. Boháčovi, který byl jediným zákonným příjemcem rozhodnutí. Je proto nutné vycházet ze základní lhůty pro stanovení daně, jež se stavěla jen v průběhu řízení před soudem. Žalovaný přitom o věci nově rozhodl až po celkem 379 dnech od ukončení předchozího soudního řízení, kdy se rozběhl „zbytek“ lhůty. Žalovaný tak o věci rozhodl až poté, co uplynula lhůta ve smyslu § 148 daňového řádu.
10. V rámci námitek **druhého žalobního bodu** zpochybnila žalobkyně splnění zákonných podmínek stanovení daně dle pomůcek, jakož i jejich spolehlivost. Nejprve ale zdůraznila, že dlužník se od března 2013 nachází v úpadku (usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2014, č. j. KSCB 27 INS 29347/2013-A-64), v září 2014 byla schválena reorganizace společnosti a v červnu 2019 (opětovně pak 11. 6. 2021) byl na majetek dlužníka prohlášen konkurz. Žalobkyně zdůraznila, že dlužník již v roce 2014 reagoval na výzvy správce daně, který však neuznáním zastoupení zavinil to, že daň nebyla stanovena průběžně v období roku 2014. Žalobkyně podotkla, že úpadek dlužníka, následně povolená reorganizace, resp. prohlášení konkursu byl spojen se zásahem do jeho organizace a činnosti, který vylučuje po více než 6 letech možnost reagovat na požadavky správce daně dle výzvy doručované žalobkyni v roce 2021. Dřívější nezákonný postup musí mít dle žalobkyně důsledky i pro orgán veřejné moci, a proto není možné se vracet k dokazování, které mělo být vedené v roce 2014. Motivace dlužníka poskytovat žalobkyni součinnost v jakémkoliv směru je ostatně prakticky nulová.
11. Žalobkyně zdůraznila, že v roce 2014 bylo každé podání dlužníka učiněné cestou zástupce odmítnuto. Pokud správce daně prováděl šetření u dalších osob, případně šetření u

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

daňového subjektu, vždy z takového šetření vyloučil zástupce v plné moci – popřel tak právo dlužníka na právní pomoc. V této souvislosti dle žalobkyně vše, co správce daně získal z řízení nebo postupů (zvláště pokud jde o plnění na vstupu), ze kterých byl vyloučen zástupce dlužníka či žalobkyně, je zatíženo vadou a pro další řízení se jedná o doklady či podklady pro stanovení daně nepoužitelné. Dle žalobkyně tak nelze použít takové podklady jako pomůcku. Žalobkyni rovněž není zřejmé, proč správní orgány zpochybňují jen období od dubna do prosince roku 2014, zatímco období za leden až březen 2014 a také za období od ledna 2015 a dál nikoli.

12. Pokud jde o vlastní pomůcky, žalobkyně namítala, že žalovaný ve svých výpočtech používá části daňového tvrzení, které dlužník podal v dotčených zdaňovacích obdobích. Objektivnost takového postupu je dle žalobkyně vyloučena již tím, že si žalovaný z předloženého daňového tvrzení vybere jen takovou část, která mu v danou chvíli vyhovuje. V posuzované věci si žalovaný vybral část obsahující uskutečněná zdanitelná plnění. Při charakteru činnosti dlužníka v daném období (opravy či rekonstrukce kolejových vozidel pro železniční dopravu) je zřejmé, že taková činnost z dlouhodobého pohledu vždy přesahuje jedno měsíční zdaňovací období. Žalovaný přitom k této činnosti připouští na vstupech jen ty náklady, které údajně zjistil správce daně, a to postupem, kdy z jednání vyloučil zástupce dlužníka resp. žalobkyně. Výsledkem je pak postup, kdy uskutečněná zdanitelná plnění byla zahrnuta v plné výši, avšak na straně přijatých zdanitelných plnění bylo zohledněno pouze to, co správce daně dle jeho tvrzení prokázal, a to navíc postupem, který byl následně označen soudem za nezákonný.
13. Žalobkyně poukázala též na údajný vnitřní rozpor v argumentaci žalovaného. Předně zdůraznila, že žalovaný vyšel toliko z vlastních daňových přiznání, jakkoli jejich součástí byla i související souhrnná hlášení a dále výpisy z evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Jediným důvodem, proč správce daně a ani žalovaný s těmito zákonem předpokládanými evidencemi nepracoval a nepracuje, je pak patrné to, že byly údajně podány neoprávněnou osobou. Vnitřní rozpor žalobkyně shledává též v tom, že pro stranu uskutečněných zdanitelných plnění používá žalovaný jeden údaj z podaných daňových tvrzení a současně uvádí, že se jedná o jediný správný údaj. Stejně údaje a úvaha žalovaného však již neplatí v otázce nároku na odpočet.
14. Žalobkyně konečně odmítla postup, kterým žalovaný dovozuje správnost svých závěrů z celkové výše daňové povinnosti a odkazu na průměrné výše daně v dalších obdobích. Poukázala na to, že zdaňovací období prosince 2014 se ostatním obdobím vymykalo (při vyloučení tohoto období by byla průměrná výše daně mnohem menší). Žalobkyně zdůraznila, že samozřejmě i úpadek dlužníka má přímé důsledky pro jeho ekonomickou činnost, je realitou, která se odrazila v nízké daňové povinnosti za období od dubna 2014 do listopadu 2014. Žalobkyně navíc dodala, že i při použití pomůcek musí být za každý měsíc zřejmé, které konkrétní podklady se staly podkladem pro správní úvahu a v jaké výši se tyto doklady resp. pomůcky promítají do konečného výsledku, a to jak na straně uskutečněných zdanitelných plnění, tak i na straně přijatých zdanitelných plnění. Napadené rozhodnutí přitom postrádá konkrétní doklady a odkazy na ně, konkrétní podíly nákladů při přesahu období. Pokud žalovaný uvedl údaje o dani na vstupu, není zřejmé, o které konkrétní pomůcky takové údaje opírá, když současně zcela bez vysvětlení pomíjí na straně vstupu předložené sestavy.
15. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve zevrubně popsal dosavadní průběh řízení a vyjádřil se k otázce prekluze (**první žalobní bod**). Zdůraznil přitom, že nové tříleté lhůty pro stanovení daně začaly v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet okamžikem oznámení výzev k podání daňových přiznání za předmětná zdaňovací období. Samotné platební výměry přitom nebyly oznámeny v posledních 12 měsících stávající lhůty pro stanovení daně, nelze tak vůbec hovořit o aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Následně vydané rozhodnutí o odvolání ze dne 8. 12. 2016 ovšem v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužilo lhůtu pro stanovení daně o 1 rok (s výjimkou měsíců listopadu a prosince). Toto rozhodnutí bylo doručeno společnosti BDO Tax s.r.o., a to na základě zvláštní plné moci (i zrušené rozhodnutí o odvolání přitom má účinky prodloužení lhůty). Po dobu soudního řízení pak byla lhůta pro stanovení daně po dobu 1420 dnů stavěna dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu.
17. K námitkám **druhého žalobního bodu** žalovaný předeslal, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správci daně bylo po zrušení předchozího rozhodnutí uloženo doplnit odvolací řízení. V rámci doplnění odvolacího řízení byla dlužníkovi zaslána výzva k prokázání skutečností č. j. 94544/21/4200-11771-050771, v níž správce daně formuloval své pochybnosti o správnosti a úplnosti dlužníkem tvrzených údajů, a to především kvůli zjištěným rozdílům mezi vykázanými údaji v daňových přiznáních a hodnotou dokladů neúplných číselných řad získaných v rámci vyhledávací činnosti. Reakce žalobkyně nicméně obsahovala pouhá tvrzení bez předložení důkazních prostředků. Tím porušila svou zákonnou povinnost, protože žalovaný nemohl přistoupit ke stanovení daně dokazováním. Žalovaný též zdůraznil, že daňové řízení je založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, ale též povinnost své tvrzení prokázat. Skutečnost, že dlužník či žalobkyně nemá důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, je pochybením dlužníka, který je povinen veškeré daňové doklady a příslušné evidence archivovat minimálně po dobu, kdy je možné daň stanovit.
18. K tvrzením zpochybňujícím přiměřenost zvolených pomůcek žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019 - 52, připomněl, že správce daně může používat i důkazní prostředky od samotného daňového subjektu či poznatky získané při správě daní. Uvedl též, že pokud by správce daně, jak se žalobkyně domáhá, využil dlužníkem předložené daňové přiznání v celém jeho rozsahu, došlo by ke stanovení daně dokazováním. Žalovaný zopakoval, že právě využití údajů o uskutečněných zdanitelných plněních z podaných daňových přiznání (tedy tvrzení dlužníka) v maximální možné míře naplňuje požadavek objektivnosti použitých pomůcek při stanovení daně na výstupu. Napadené rozhodnutí není nijak vnitřně rozporné. Je třeba rozlišit okruh pomůcek pro určení uskutečněných plnění (nezpochybněné údaje z daňových přiznání) a pro určení přijatých plnění (vyhledávací činnost správce daně spočívající v ověření poskytnutí plnění dodavateli dlužníka).
19. Pokud jde o námitku, že údaje o přijatých zdanitelných plněních byly zjištěny na základě postupu, z něhož byl dlužník vyloučen, pak § 98 odst. 1 daňového řádu stanoví, že správce daně si může pomůcky obstarat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Přehled pomůcek použitých pro stanovení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění je pak uveden v Úředním záznamu č. j. 82667/15/4200-11771-10807, s nímž byl dlužník seznámen a ve kterých jsou uvedena data uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž plyne příslušné zdaňovací období, v němž byl předmětný doklad použit jako pomůcka.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

20. Závěrem pak žalovaný zdůraznil, že reflektoval i probíhající reorganizaci a snahu dlužníka minimalizovat provozní náklady a učinil vše, aby daň stanovená podle pomůcek co nejvíce odpovídala realitě. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dodal, že možnost daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat restriktivně. Daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. V daném případě přitom žalobkyně žádná zásadní pochybení či excesy ohledně celkové výše daně netvrdí ani nedokládá.
21. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Replika žalobkyně

22. V následné replice žalobkyně k **prvnímu žalobnímu bodu** uvedla, že po seznámení se se skutečností, že dlužník byl zastoupen společností BDO Tax s.r.o. (což dříve nevěděla) již lze přijmout závěr, že žalovaný dodržel lhůtu pro stanovení daně.
23. Na námitkách **druhého žalobního bodu** však zcela setrvala a odkázala na žalobní argumentaci. Poukázala přitom na to, že závěr žalovaného o výši daně v rozhodnutí z prosince 2016 a z ledna roku 2022 se liší o desítky milionů Kč. Již jen to dle ní vylučuje spolehlivost stanovení daně. Tento rozdíl pak dle ní odůvodňuje splnění podmínek pro sjednání daně.
24. Pro úplnost soud dodává, že dlužníka vyrozuměl o běžícím řízení a o možnosti uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, ten však na tento přípis nijak nereagoval.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
26. S ohledem na skutečnost, že celá věc je u zdejšího soudu opakovaně (a jedná se o zdaňovací období v roce 2014) shledal soud, že jsou dány důvody pro její přednostní projednání a rozhodnutí podle § 56 odst. 1 s. ř. s. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, protože s tímto postupem účastníci řízení souhlasili. Soud rovněž neshledal potřebu provádět dokazování nad rámec obsahu správního spisu, z něhož soud vychází, když žalobkyně žádné důkazy nad rámec správního spisu, jimž se dle ustálené rozhodovací praxe samostatně nedokazuje, ani nenavrhovala.
27. Podstatou projednávané věci je především posouzení splnění zákonných podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek a dále otázka jejich procesní použitelnosti a spolehlivosti. Nejprve se ale soud pro pořádek stručně vyjádří k otázce možné prekluze daňové povinnosti, jakkoli lze z repliky žalobkyně dovodit, že ta již na námitce prekluze netrvá.
28. Soud je totiž povinen přihlídnout k prekluzi lhůty pro stanovení daně i z úřední povinnosti (např. nález Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07). Obdobně judikoval i Nejvyšší správní soud – např. v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, uvedl, že „(s)oud má povinnost vypořádat otázku

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“ V případě shledané prekluze by pak bylo nadbytečné zabývat se dalšími námitkami.

29. Soud se přitom zcela ztotožnil s pojetím běhu a stavění lhůty, které žalovaný popsal již v napadeném rozhodnutí a dále rozvedl ve vyjádření k žalobě. Soud vychází z toho, že tříletá lhůta pro stanovení daně (původně počítána dle § 148 odst. 1 daňového řádu) započala dle § 148 odst. 3 daňového řádu opětovně běžet doručením výzev k podání daňových přiznání (ty byly přímo dlužníkovi doručeny – v pořadí dle jednotlivých zdaňovacích období – dne 31. 7. 2014, 17. 10. 2014, 17. 10. 2014, 31. 10. 2014, 9. 10. 2014, 18. 11. 2014, 8. 12. 2014, 24. 3. 2015 a 23. 3. 2015). Jakkoli zde správce daně pochybil, pokud nepřihlížel k již dříve podaným daňovým přiznáním, o naplnění materiální funkce doručení, tj. seznámení dlužníka s doručovanými písemnostmi, nelze pochybovat (už jen proto, že ani jedna z výzev nebyla doručena fikcí, ale přihlášením oprávněné osoby do datové schránky). Ani skutečnost, že předmětná výzva neměla být vydána (jelikož daňová přiznání byla podána řádně), přitom dle soudu nemění nic na jejích účincích z pohledu § 148 odst. 3 daňového řádu, obdobně jako účinky prodloužení lhůty zpětně neztrácí ani nezákonné rozhodnutí odvolacího orgánu (k tomu srov. ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, č. 3703/2018 Sb.NSS, nebo ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Afs 380/2020 - 30); tuto skutečnost ostatně ani žalobkyně dříve nezpochybňovala. V případě zdaňovacích období dubna – října 2014 pak k tomu přistupuje ještě skutečnost, že v posledním roce před uplynutím tříleté lhůty došlo k oznámení prvního odvolacího rozhodnutí zástupci dlužníka společnosti BDO Tax s.r.o. (dne 8. 12. 2016), jíž v dané době svědčilo řádné zmocnění, jak soud ověřil i ze správního spisu. Došlo zde proto k prodloužení lhůty o jeden rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.
30. Po dobu soudního řízení u zdejšího soudu (sp. zn. 6 Af 9/2017) pak lhůta pro stanovení daně – u části zdaňovacích období prodloužená o jeden rok – neběžela, a to po dobu 1420 dnů [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu]. Ve shodě se žalovaným tak lze uzavřít, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období duben 2014 měla uplynout 20. 6. 2022; za květen 2014 dne 6. 9. 2022; za červen 2014 dne 6. 9. 2022; lhůta za červenec 2014 dne 20. 9. 2022; lhůta za srpen 2014 dne 29. 8. 2022; lhůta za zdaňovací období září 2014 dne 8. 10. 2022; lhůta za říjen 2014 dne 28. 10. 2022; za listopad 2014 dne 11. 2. 2022 a konečně za prosinec 2014 dne 10. 2. 2022. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 12. 1. 2022, tak lhůta pro stanovení daně neuplynula (nebyla prekludována).
31. Soud tak mohl přistoupit k posouzení námitek **druhého žalobního bodu**. Nejprve ale musí předeslat, že žalobkyně vznášela spíše obecnější námitky (a to převážně k procesní použitelnosti pomůcek), aniž by konkrétně rozporovala splnění jednotlivých podmínek přechodu na pomůcky či jejich spolehlivost. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je ovšem postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Městský soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31).
32. O vznesených námitkách pak soud uvážil následovně.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

33. Podmínky pro přechod na pomůcky jsou vymezeny v § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně stanoví daň podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování.
34. Právě porušení povinností při dokazování vytykal žalovaný žalobkyni poté, co mu věc byla zdejším soudem vrácena a co žalobkyni – nyní již přihlížející k podaným daňovým přiznáním – z jeho pokynu správce daně vyzval k prokázání skutečností (výzva ze dne 4. 6. 2021, č. j. 94544/21/4200-11771-050771). V ní byl dlužník, resp. žalobkyně, vyzván k prokázání správnosti a úplnosti tvrzení uváděných v daňových přiznáních, která správce daně vyhodnotil jako nevěrohodná, a to na základě podkladů, jež si obstaral pro účely původního stanovení daně dle pomůcek. Správce daně poukázal na to, že se mu od známých odběratelů dlužníka podařilo získat jen část vystavených daňových dokladů, přibližně 21 % (což usuzoval z toho, že netvořily ucelenou řadu), a vyjádřil tak pochybnosti o skutečné výši uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně poukázal i na rozpory mezi jím zjištěnými a dlužníkem tvrzenými hodnotami zboží a služeb dodanými do jiného členského státu a dále na výrazný nepoměr mezi dlužníkem tvrzenou a správce daně zjištěnou výší přijatých zdanitelných plnění (u nichž vycházel z označení dodavatelů energií uvedených v návrhu na reorganizaci dlužníka z roku 2014 a toho, že v duchu tohoto návrhu dlužník přistoupil ke snižování nákladů).
35. Na tuto výzvu, která byla zástupci žalobkyně doručena dne 5. 6. 2021, žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 28. 6. 2021, v němž zpochybnila některá tvrzení i postup správce daně, blíže se ovšem k předmětným skutečnostem nevyjádřila a ani nepředložila žádné podklady (tj. daňovou evidenci, tím méně jednotlivé daňové doklady). Správce daně na toto vyjádření reagoval sdělením ze dne 13. 7. 2021, v němž žalobkyni stanovil náhradní lhůtu 8 dnů k předložení podkladů. Ani na toto sdělení žalobkyně nereagovala předložením jakýchkoliv důkazních prostředků. Žalovaný pak žalobkyni v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 24. 9. 2021 seznámil s dosavadním průběhem řízení a dosavadními závěry, na něž žalobkyně reagovala ve vyjádření ze dne 12. 10. 2021, v němž opět nepředložila konkrétnější vyjádření k pochybnostem správních orgánů ani žádné důkazní prostředky. V dalším vyjádření ze dne 10. 11. 2021 žalobkyně některé závěry správce daně zpochybnila a označila za paušální (důkazní prostředky ovšem nepředložila). Posléze žalovaný žalobkyni písemností ze dne 21. 12. 2021 opětovně seznámil se zjištěnými skutečnostmi s tím, že korigoval výpočet hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění tak, jak posléze učinil v napadeném rozhodnutí (viz výše). Žalobkyně ovšem ani v navazujícím podání, v němž zpochybnila některá východiska žalovaného, nepředložila žádné důkazní prostředky ani blíže netvrdila skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti původně dlužníkem tvrzené výše daně.
36. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně ani přes opakované výzvy nepředložila žádné důkazní prostředky k předmětným zdaňovacím obdobím, čímž tedy porušila svou důkazní povinnost. Soud v tomto ohledu připomíná, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Tomu žalobkyně nedostála, neboť k daňovým tvrzením dlužníka nepředložila žádné důkazní prostředky. Z tohoto pak vyplývá, že správní orgány neměly k dispozici nezbytné evidence a doklady, na základě nichž by mohly stanovit daň dokazováním (měly jen část vydaných daňových dokladů, navíc ještě ne z účetnictví dlužníka, ale od jeho odběratelů, a dále nutně ne zcela vyčerpávající informace a doklady k přijatým

zdanitelným plněním). Z tohoto pohledu tak nepochybně byly splněny podmínky přechodu na pomůcky – přechod na pomůcky byl v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodněn a soud na něj v podrobnostech odkazuje.

37. Žalobkyně ostatně ani výslovně nezpochybňuje, že nepředložila úplné a průkazné evidence (tedy ani veškeré daňové doklady), namítá však, že jí nelze po šesti letech (a v důsledku dřívějšího pochybení správních orgánů) vyčítat, že tyto nyní k dispozici nemá. K tomu soud uvádí, že na možnosti stanovení daně dle pomůcek nemůže nic změnit ani určitý časový odstup od předmětných zdaňovacích období, pokud je daň stanovena v rámci prekluzivní lhůty. Jakkoli nelze popřít, že to, že ke snaze o stanovení daně dokazováním nedošlo již v rozhodné době (ale až se zpožděním více než 6 let), primárně zavinily správní orgány, jež nepřihlížely k podaným daňovým přiznáním, neznamená to, že by snad měla být žalobkyni (dlužníku) daň zcela prominuta. Soud zdůrazňuje, že správní orgány nyní vycházely ze závazného právního názoru soudu a jaly se tedy následně ověřovat správnost a úplnost daňových tvrzení. K tomu logicky slouží zejména účetnictví daňového subjektu, případně i jiné důkazní prostředky. Je přitom odpovědností daňového subjektu mít důkazní prostředky k prokázání vlastních tvrzení. Jak správně připomněl žalovaný, daňový subjekt je povinen archivovat záznamy, evidence a doklady až do uplynutí lhůty pro stanovení daně, k níž se vztahují (§ 97 odst. 5 daňového řádu). Sama skutečnost, že od rozhodné doby již uplynulo 6 let, by tak na možnosti prokázání tvrzení dlužníka neměla mít vliv. Soud přitom již výše uzavřel, že lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu prozatím neuplynula.
38. Vzhledem k okolnostem věci může být samozřejmě pro žalobkyni díky nesoučinnosti dlužníka problematické účetnictví zpětně získat, nicméně tato skutečnost nemůže jít k tíži správci daně a jeho povinnosti stanovit daň ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Oběma stranám jednoduše nezbyvá, než vzít tuto skutečnost jako fakt a svůj další postup přizpůsobit této nové realitě – žalovaný tak stanovením daně dle jemu dostupných pomůcek činí. Lze snad jen doplnit, že správce daně, potažmo žalovaný žalobkyni za nepředložení evidencí nijak netrestali, pouze požadovali prokázání toho, co sám dlužník ve svých přiznáních tvrdil. Předmětná námitka proto není důvodná.
39. Následně soud posuzoval jednak procesní použitelnost zvolených pomůcek a také jejich přiměřenost (spolehlivost).
40. Námitku, že ignorací plné moci pro zástupce dlužníka p. Boháče, který se tak nemohl účastnit úkonů obstarání pomůcek, správce daně porušil právo dlužníka na spravedlivý proces, posoudil soud jako nedůvodnou. Z žádného ustanovení daňového řádu nelze dovodit právo účasti daňového subjektu na takových úkonech. Předně proto, že úkony správce daně spočívaly primárně v získání podkladů (a případně vyjádření) ze strany třetích osob, a to na základě hned několika výzev správce daně vůči odběratelům i dodavatelům žalobce. Účast daňového subjektu či jeho zástupce si lze obecně představit jen v rámci svědecké výpovědi či výsledku znalce, ať již při ústním jednání či třeba při místním šetření (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 34/2007 - 50). O to však v projednávané věci nešlo, získání informací a listinných podkladů je nutné odlišit od účasti daňového subjektu při svědecké výpovědi či výsledku znalce v rámci provádění dokazování – žádná z pomůcek není postavena na výsledku svědka či znalce. Pro úplnost soud dodává, že ze správního spisu identifikoval jedno provedené místní šetření u společnosti ČD Cargo a.s. dne 28. 11. 2014, nicméně i jeho podstatou bylo získání údajů – daňových dokladů ke smluvním vztahům mezi dlužníkem a touto

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

společností. Nehledě na to, že v případě uskutečněných plnění žalovaný nakonec vyšel z tvrzení dlužníka, jeho absence (či absence jeho zástupce) při místním šetření tak neměla a nemohla mít v konečném důsledku žádný dopad na výslednou výši daně, tj. na zákonnost napadeného rozhodnutí.

41. Jednalo se tak vždy o listinné důkazy (např. ohledně daňových dokladů a spotřeby elektřiny, plynu atd.), s nimiž byl dlužník (tedy i žalobkyně) seznámen a mohl se k nim nejpozději v rámci reakce na zjištění správce daně (zachycené v úředním záznamu ze dne 13. 4. 2015 č. j. 82667/15/4200-11771-10807) vyjádřit. Místní šetření v provozně dlužníka v Lounech se pak pro nesoučinnost nepodařilo realizovat (správce daně odtud nezískal žádné informace, které by použil jako pomůcky).
42. Kromě toho, jak přílehavě uvedl již žalovaný, daňový řád v § 98 odst. 1 výslovně uvádí, že správce daně stanoví daň dle pomůcek bez součinnosti s daňovým subjektem. Není tak pochybením správce daně, jestliže získávání pomůcek s daňovým subjektem průběžně „nekonzultuje“, o jednotlivých úkonech jej neinformuje a seznámí jej až se svými závěry. Soud tak uzavírá, že žalobkyní namítaná ignorace procesního zastoupení ze strany správce daně nečiní zvolené pomůcky procesně nepoužitelnými. Žalobkyně ostatně nijak nepřiblížila, co by přítomnost zástupce dlužníka např. na uvedeném místním šetření z pohledu následného užití pomůcek vlastně mohla změnit.
43. Co se týče námitky, že z napadeného rozhodnutí není zřejmý přehled pomůcek, soud připomíná obsah úředního záznamu ze dne 13. 4. 2015 č. j. 82667/15/4200-11771-1080, na nějž napadené rozhodnutí výslovně odkazuje. Jsou zde definovány jednotlivé vydané i přijaté faktury. Ty vydané jsou v zásadě nerozhodné, jelikož daň byla stanovena dle tvrzení dlužníka. Přijaté faktury jsou pak popsány na str. 29-35 úředního záznamu, a to rozdělené dle základní a snížené sazby daně. Tyto faktury jsou identifikovány číslem, výší uskutečněného plnění a také datem uskutečnění plnění. V úředním záznamu je pak uvedeno, že celková výše všech přijatých plnění byla zprůměrována v návaznosti na počet dotčených zdaňovacích období. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí tento přístup korigoval, když jednotlivé faktury dle data uskutečnění plnění přiřadil k příslušným zdaňovacím obdobím. Z napadeného rozhodnutí je tak ve spojení s obsahem úředního záznamu zcela zřejmé, jaké konkrétní pomůcky (zde tedy faktury) byly ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím použity.
44. Co se týče spolehlivosti a přiměřenosti zvolených pomůcek, soud předně zdůrazňuje, že stanovení daně na základě pomůcek je institutem náhradního stanovení daně, který z povahy věci nikdy nemůže být zcela přesný co do stanovení zcela správné výše daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že v takovém případě chybí pro stanovení daně dostatečné důkazy, stanovení daně podle pomůcek představuje více či méně kvalifikovaný odhad a skutečné výši daňové povinnosti se pouze blíží. Podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je tak „jen“ to, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž správci daně je dána určitá omezená míra volné úvahy.
45. Ve shodě se žalovaným lze přitom uvést, že možnost daňového subjektu posuzovat přiměřenost použitých pomůcek je nutné hodnotit restriktivně. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Takto lze napadnout pouze excesy správce daně při použití pomůcek (i pokud konstrukce pomůcek trpí tak závažnými logickými

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

deficity, že vůbec nelze daň reálně stanovit). Daňový subjekt tak musí svá tvrzení soustředit ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena, nikoli k prokázání špatného výběru pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67, ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49, či ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020 - 45).

46. Soud zdůrazňuje, že správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí jen demonstrativní výčet pomůcek. Pomůckami tak mohou být 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.
47. Soud připomíná, že žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí výrazně korigoval (nutno zdůraznit, že ve prospěch žalobkyně) dřívější závěry a pomůcky správce daně, pokud jde o uskutečněná zdanitelná plnění – to vedlo ke snížení výsledně stanovené daně z 89 551 404 Kč na 19 725 339 Kč. Podle zdejšího soudu zcela správně uzavřel, že není možné vycházet z torza vydaných daňových dokladů, jež správce daně získal od odběratelů dlužníka, a k němu dopočítávat průměrnou výši zdanitelných plnění. Potom mu logicky nezbylo, než vycházet jen z údajů o uskutečněných plněních v tuzemsku, které vyplnil ve svých přiznáních sám dlužník.
48. Této úvaze nemá zdejší soud co vytknout, jelikož to byl dlužník, kdo tato uskutečněná plnění sám deklaroval. Stěží lze předpokládat, že by dobrovolně deklaroval vyšší částku uskutečněných zdanitelných plnění, než by dle něj odpovídalo realitě. V takovém případě lze zároveň souhlasit se žalovaným, že tvrzená uskutečněná plnění nutně zahrnovala i všechny případné dobropisy (možné výhody, jež by jinak dlužníku svědčily). Jako srozumitelnou pak soud v této souvislosti vnímá i úvahu žalovaného, že zvolené pomůcky vedou k podobné výši uskutečněných plnění, jaká správce daně dlužníku vyměřil i v následujících obdobích roku 2015, kdy již došlo k poklesu jeho ekonomické činnosti. Jinými slovy, stanovená výše se průměrné výši uskutečněných plnění v jiných obdobích nijak nevymyká (není jakkoli excesivní). To, že se pak jejich výše výrazně liší od té, původně zjištěné správcem daně, na spolehlivosti zvolených pomůcek nic nemění; žalovaný jednoznačně uvedl, že správce daně pochybil, a zdůvodnil, proč přistoupil ke korekci.
49. Žalobkyně pak jeho závěry ani blíže nezpochybňovala, netvrdila a nedokládala, že by snad výše uskutečněných plnění byla ještě nižší. V zásadě zpochybňovala jen to, že z tvrzení dlužníka o uskutečněných plněních vychází žalovaný jako z objektivně správných, zatímco u přijatých plnění tvrzení dlužníka zpochybňuje. Soud k této argumentaci zdůrazňuje, že žalovaný nikdy neuváděl, že tvrzení dlužníka stran uskutečněných plnění považuje za objektivní a správná. Jednoduše vyšel z toho, že se jedná o jediné „zbylé“ a relevantní pomůcky, z nichž lze výši daně na výstupu odvodit (např. i proto, že vzhledem ke specifickému postavení dlužníka, který vyráběl a opravoval železniční techniku a zároveň se nacházel v úpadku, neexistuje spolehlivý srovnatelný subjekt). Skutečnost, že žalovaný vycházel z údajů daňových přiznání o uskutečněných plněních, tak ještě neznamená, že by měl vycházet i z jiných údajů daňových přiznání, konkrétně údajů o přijatých zdanitelných plněních, jak se domáhá žalobkyně.

50. Žalovaný správně připomněl, že uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění je nutné rozlišovat. V první řadě proto, že relevance jedné údajů ještě neznámá, že jsou relevantní i údaje druhé (nehledě na to, že správce daně zpochybnil i úplnost údajů ohledně daně na výstupu, byť z nich pro nedostatek jiných pomůcek, avšak ve prospěch dlužníka, vycházel). Jestliže totiž obecně neexistuje přímá vazba mezi neuznáním nároku na odpočet daně na vstupu a vyloučením odpovídající daně na výstupu, nelze tvrdit, že při ponechání daně na výstupu musí být daňovému subjektu přiznány automaticky též nároky za všechna tvrzená přijatá plnění. Vedle toho je pak klíčové, že ohledně přijatých plnění vznesl správce daně odlišné pochybnosti, než u uskutečněných zdanitelných plnění. Ty spočívaly ve výrazném nepoměru mezi dlužníkem tvrzenou a správcem daně zjištěnou výší přijatých zdanitelných plnění, jakož i v nutném omezení ekonomické činnosti dlužníka v důsledku úpadku a jím deklarované snaze snižovat náklady, které ale tvrzená přijatá plnění neodpovídala. To rovněž vysvětluje, proč správní orgány nevycházely z dlužníkem tvrzené výše daně na vstupu – nepovažovaly ji za spolehlivou a měly za to, že je výrazně nižší.
51. Vzhledem k tomu, že dlužník nepředložil žádné přijaté daňové doklady, správce daně v rámci vyhledávací činnosti u dodavatelů dlužníka ověřil alespoň ta přijatá plnění, u nichž nebylo lze popřít vztah k uskutečněným plněním a jejich použití pro ekonomickou činnost, tj. režijní náklady v podobě energií, vody, telekomunikačních služeb. Takto získané daňové doklady pak použil jako pomůcky. Tím správce daně fakticky přihlédl k výhodám pro daňový subjekt ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu (vycházel přitom z označení dodavatelů energií uvedených v návrhu na reorganizaci, tj. z vlastních údajů dlužníka). Soud rovněž souhlasí i s následnou úvahou (pokud jde o případná další přijatá plnění), že vzhledem ke zhoršení ekonomické situace dlužníka, jeho úpadku a následným snahám o reorganizaci lze současně vycházet z toho, že dlužník přistoupil ke snižování nákladů a k využívání zásob; nároky z přijatých zdanitelných plnění se nutně snižovaly s tím, že v důsledku využívání zásob byly v podstatné míře uplatněny již dříve. To samozřejmě neznámá, že je vyloučeno, že dlužník nepřijal i jiná zdanitelná plnění, nicméně on sám taková plnění nijak nezřejmil, zatímco správní orgány srozumitelně vysvětlily, proč další plnění nutně nepředpokládají. Ani žalobkyně žádná další přijatá plnění, jež by nadto zpochybňovala celkovou spolehlivost pomůcek, nespecifikovala.
52. Soud proto postup správce daně a následně žalovaného ohledně daně na vstupu považuje za plně srozumitelný a logický, v žádném případě ne excesivní (v podrobnostech pak na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje). Zdůrazňuje, že žalobkyně závěry správních orgánů zpochybnila jen ve zcela obecné rovině, konkrétně netvrdila ani nedokládala, proč by výsledná daň na vstupu nemohla odpovídat skutečnosti. Opět lze přitom zdůraznit roli žalobkyně při vymezení žalobní argumentace (viz výše). Žalobkyně konkrétněji namítala jen to, že výroba a opravy kolejových vozidel jsou činností dlouhodobou, přesahující měsíční zdaňovací období. Jakkoli se soud s touto premisou ztotožňuje, není zřejmé, jakým způsobem to zpochybňuje výše řečené. Správní orgány zohlednily vlastní tvrzení dlužníka (daň na výstupu) a dále nezbytné náklady na provoz a (opět vlastní) deklarovanou snahu dlužníka o minimalizaci nákladů (daň na vstupu). Jiné náklady (přijatá plnění) žalobkyně konkrétně netvrdí a nedokládá. Dlouhodobý charakter činnosti dlužníka byl přitom z povahy věci průběžně zohledňován v rámci vyměření daně za jednotlivá (předcházející i následná) období, a rovněž byl – v míře, v jaké to stanovení daně dle pomůcek umožňuje –, nutně zohledněn i v rámci sporných zdaňovacích období. Správní orgány a ani soud netvrdí, že by snad stanovená daň byla zcela správná, jedná se ale o nejlepší možný odhad, který lze přitom s ohledem na uvedené považovat za dostatečně

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

spolehlivý. Nelze přehlížet, že žalovaný musel k pomůckám přistoupit v důsledku žalobčina neunesení důkazního břemene, a ta proto musí snést negativní následky, které takový postup přináší.

53. Soud s ohledem na výše uvedené považuje za nedůvodnou i námitku vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, pokud jde o použití jen částí údajů z daňových přiznání tak, jak se to žalovanému hodilo (tj. jen u daně na výstupu). Pokud žalobkyně namítala, že žalovaný přehlížel i jiná podání dlužníka [např. souhrnná hlášení či výpisy z evidence dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jako „ZDPH“)], blíže nespecifikovala, co z těchto podání ve vztahu ke spolehlivosti stanovené daně vlastně dovozuje. Vzhledem k obecnosti této námitky není soud schopen se blíže vyjádřit k relevanci souhrnných hlášení či jiných podání, nezbývá mu proto než v obdobně obecné rovině konstatovat, že i tato podání mají stejnou povahu jako daňové přiznání – jedná se o pouhá tvrzení daňového subjektu, jež o skutečném rozsahu přijatých či uskutečněných plnění ještě nic nevypovídají. Kromě toho, souhrnná hlášení slouží pro informování o intrakomunitární obchodech, tj. při dodání zboží či poskytnutí služeb do jiného členského státu (viz § 102 ZDPH). Jelikož ta nevstupují do daně na vstupu či výstupu, jsou pro nyní projednávanou věc irelevantní. Výpisy z evidence dle § 92a ZDPH se pak týkají jen zdanitelných plnění v režimu přenesené povinnosti, tj. jen omezené množiny plnění; soud navíc ověřil, že zde dlužník uváděl jen jednotky zdanitelných plnění.
54. Konečně, žalobkyně shledávala rozpornost napadeného rozhodnutí v tom, že se v jeho bodech 50 a 51 hovoří jen o jediné pomůcce, zatímco v bodě 69 hned o několika. Soud musí tuto námitku hodnotit jako formalistickou, až účelovou. Zdůrazňuje přitom, že v bodech 50 a 51 hovořil žalovaný o pomůcce (údajích z daňových přiznání) jen ve vztahu k dani na výstupu, v bodě 69 hovořil komplexně o všech zohledněných pomůckách. V každém případě je však z napadeného rozhodnutí zřejmé, že ve věci bylo zohledněno více pomůcek.
55. Napadené rozhodnutí proto nelze považovat za vnitřně rozporné, soud jej naopak považuje za řádně odůvodněné a postavené na logických argumentech. Souhlasí přitom se žalovaným, že dostatečnou spolehlivost zvolených pomůcek podpůrně potvrzuje i skutečnost, že jejich průměrná výše za měsíc (2,2 mil. Kč) odpovídá i výši daně v následujících obdobích (2,6 – 3,2 mil. Kč). To žalobkyně ani výslovně nezpochybňuje. Pokud žalobkyně namítala, že dovozovat správnost stanovení daně z celkové výše daňové povinnosti a průměrů v dalších obdobích je nepřipustné, soud podotýká, že tato skutečnost byla žalovaným zdůrazněna toliko podpůrně. Je samozřejmé, že v podnikatelské realitě se výše zdanitelných plnění i celkové daně za jednotlivé měsíce mohou lišit, nicméně zprůměrování daně za několik měsíců již jistou vypovídací hodnotu má. To zvláště v situaci, kdy se hospodaření dlužníka ve sporných měsících a ani v následujících měsících roku 2015 (vycházející z reality stavu úpadku) podle všeho významněji nelišilo. Přinejmenším se pak z této skutečnosti podává, že daň stanovená dle pomůcek se standardně stanoveným daňovým povinností nijak nevymyká – nejde *a priori* o exces.
56. Soud proto neshledal důvod ani pro sjednání daně ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu. Tuto možnost zákon vyhrazuje jen pro případy, kdy daň nelze spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. K tomuto závěru soud stejně jako žalovaný nedospěl, pro sjednání daně tak nebyly stanoveny zákonné předpoklady. Obdobně soud neshledává problematickou ani skutečnost, že za jiná zdaňovací období správce daně daňová přiznání dlužníka nezpochybnil. V případě sporných zdaňovacích období pochybnosti správce daně ob stojí,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

v ostatních případech zřejmě naopak nevyvstaly problémy s podáním daňových přiznání, resp. s prokázáním tvrzení dlužníka. To jistě ještě nečiní napadené rozhodnutí v nynější věci nezákonným.

VI. Závěr a náklady řízení

57. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 31. srpna 2022

Mgr. Aleš Sabol v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.