



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **VÍNO CZ, s.r.o.**, se sídlem Nové sady 988/2, Brno, zast. Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem, advokátem se sídlem Joštova 138/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2020, č. j. 12779/20/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 7. 2022, č. j. 62 Af 39/2020-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 4. 2020, č. j. 12779/20/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 5. 2019, č. j. 2465034/19/3001-51522-711760, č. j. 2465693/19/3001-51522-711760, č. j. 2465707/19/3001-51522-711760, č. j. 2465718/19/3001-51522-711760, č. j. 2465723/19/3001-51522-711760, č. j. 2465734/19/3001-51522-711760, č. j. 2466274/19/3001-51522-711760, č. j. 2466288/19/3001-51522-711760, č. j. 2466296/19/3001-51522-711760, č. j. 2466306/19/3001-51522-711760,

č. j. 2466320/19/3001-51522-711760, č. j. 2466329/19/3001-51522-711760,
 č. j. 2466333/19/3001-51522-711760, č. j. 2466336/19/3001-51522-711760,
 č. j. 2466343/19/3001-51522-711760, č. j. 2466351/19/3001-51522-711760,
 č. j. 2466355/19/3001-51522-711760, č. j. 2466361/19/3001-51522-711760,
 č. j. 2466364/19/3001-51522-711760, č. j. 2466367/19/3001-51522-711760,
 č. j. 2466374/19/3001-51522-711760, č. j. 2466382/19/3001-51522-711760,
 č. j. 2466386/19/3001-51522-711760, a ze dne 13. 5. 2019, č. j. 2466360/19/3001-51522-711760 (dále jen „platební výměry“), jimiž byla žalobkyni podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2015 – prosinec 2016 a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále.

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že správce daně stanovil daň podle pomůcek ještě v době, kdy nebyla ukončena daňová kontrola, pročez nebylo možno postavit najisto, zda tak nelze učinit dokazováním. Zvolené pomůcky dle ní spolehlivě neprokazují doměřenou daň; k jejímu stanovení nemohou vést hospodářské výsledky subjektů vybraných na základě totožného předmětu podnikání a stejného počtu zaměstnanců. Nadto správce daně aplikovanou pomůcku dostatečně neodůvodnil.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 8. 7. 2022, č. j. 62 Af 39/2020-59 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Shrnu, že daňové doklady poskytnuté žalobkyní správci daně za rok 2016 nebyly kompletní, neboť přijaté zahraniční faktury a pokladní doklady předložila pouze za období od 1. 9. 2016. K roku 2015 pak nebyla schopna z důvodu údajného odcizení všech písemností doložit žádnou evidenci. Ani na výzvu žádné další důkazní prostředky nepředložila. Správce daně proto DPH stanovil podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 3 písm. c) zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), a to porovnáním se srovnatelnými subjekty (jejichž identifikaci učinil v úředním záznamu); z nich vybral dva s obdobným předmětem činnosti a počtem zaměstnanců jako má žalobkyně a výši její daňové povinnosti stanovil na základě průměru údajů získaných od těchto subjektů.

[4] Tvrzené vadě řízení spočívající v tom, že správce daně dospěl k závěru o nezbytnosti stanovit daň na základě pomůcek (o čemž žalobkyni informoval úředním záznamem ze dne 24. 1. 2019) dříve, než bylo podpisem zprávy o daňové kontrole dne 3. 5. 2019 ukončeno dokazování, krajský soud nepřisvědčil. Rekapituloval, že obsahem předmětného úředního záznamu bylo sdělení způsobu a konkrétního výpočtu stanovení základu daně; žalobkyně byla poté dne 4. 2. 2019 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, jehož součástí je i závěr o stanovení daně na základě pomůcek; následně byla daňová kontrola dne 3. 5. 2019 ukončena. Takový postup správce daně shledal soud zcela souladným s daňovým řádem. Zdůraznil, že žalobkyně byla výzvou ze dne 29. 5. 2017 vyzvána k tomu, aby svá daňová tvrzení prokázala; jelikož však nikterak nereagovala, byla DPH stanovena podle pomůcek. Se zvolenými pomůckami přitom byla řádně seznámena, stejně jako se způsobem výpočtu její daňové povinnosti. Navíc byl žalobkyni poskytnut prostor, aby na takto stanovenou daň reagovala; to učinila, avšak nezpochybňovala

pokračování

samotné užití pomůcek, nýbrž toliko jejich konkrétní výběr. Krajský soud uzavřel, že pokud by správce daně nepostupoval právě tak, jak učinil, jeho rozhodnutí by naopak bylo překvapivé.

[5] K námitce brojící proti nespolehlivosti použitých pomůcek, resp. nedostatečnému zdůvodnění toho, proč lze žalobkyni po hospodářské stránce srovnávat s jinými subjekty zvolenými správcem daně, odkázal krajský soud na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, či ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103. Daňový subjekt se při stanovení daně podle pomůcek může bránit toliko proti zjevným excesům správce daně; nemůže napadat výběr konkrétní zvolené pomůcky, nýbrž pouze zjevně nepřiměřenou daňovou povinnost, která byla pomůckami stanovena. Soud shrnul, že správce daně při výběru konkrétních srovnatelných subjektů pro účely stanovení daně podle pomůcek přihlédl ke shodnému předmětu jejich činnosti, stejnému měsíčnímu zdaňovacímu období, srovnatelnému počtu zaměstnanců i pořizování zboží a služeb z jiného členského státu; na základě toho vybral čtyři, z nichž dva vyloučil, neboť měly ne zcela totožnou obchodní činnost. Rovněž se zabýval tím, zda existují okolnosti, z nichž by pro žalobkyni plynuly výhody podle § 98 odst. 2 daňového řádu; žádné takové ovšem nezjistil. Krajský soud zdůraznil, že daňový řád neupravuje hierarchii použitých pomůcek, jejich volba závisí na správním uvážení správce daně. Ten jasně formuloval svou úvahu ohledně výběru konkrétních podnikatelských subjektů; pakliže postupoval v mezích svého správního uvážení, logicky a systematicky bez zjevných excesů, správnímu soudu nepřisluší do jeho úvahy zasahovat. Žalobkyně netvrdila konkrétní nedostatky při volbě pomůcky; její argumentace se týkala pouze toho, že správce daně nedostatečně odůvodnil výběr zvolených subjektů. V takovém případě se ovšem nejednalo o námitku zjevné nepřiměřenosti doměřené daně, ale toliko zpochybnění podkladů, z nichž správce daně vycházel. Soud upozornil, že při použití pomůcek jde o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti; ta nemůže být ze své podstaty stanovena natolik přesně jako na základě dokazování.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II. 1 Kasační stížnost žalobkyně

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Domnívá se, že stanovení daně za použití pomůcek musí předcházet odlišný procesní postup, než který zvolil správce daně. Ten dle ní může opatřovat pomůcky a skrze ně stanovit daň teprve poté, co se tak pokusil učinit řádným způsobem prostřednictvím dokazování; pokud správce daně nazná, že daň takto není možné stanovit, musí o tom vyhotovit zprávu o daňové kontrole, v níž uvede, jaké důkazní prostředky byly daňovým subjektem předloženy, jak je hodnotil, případně proč je považoval za nedostatečné. V projednávané věci si však správce daně začal opatřovat pomůcky a následně na jejich základě stanovil daň v době, kdy zpráva o daňové kontrole ještě neexistovala, a stěžovatelka tak proti ní nemohla brojit nebo navrhnout další důkazy za účelem řádného stanovení své daňové povinnosti. Rozporuje, že byla s použitými pomůckami, stejně jako se způsobem výpočtu doměřené DPH, řádně seznámena; popírá také, že jí byl ze strany správce daně poskytnut prostor k vyjádření.

[7] Stěžovatelka dále namítá, že správcem daně zvolená pomůcka nemá racionální povahu a odporuje elementárním zásadám logického myšlení ve vztahu k vyměření daně, neboť vybrané daňové subjekty s ní v relevantním období nebyly srovnatelné z hlediska majetku ani obchodních aktivit. Správce daně si navíc neopatřil žádné další pomůcky, které by vedly k odhadu množství a ceny zboží, z něž mělo být DPH odvedeno; činit tak pouze na základě daně, kterou odvedly jiné daňové subjekty v tomto období, nemůže vést k dostatečně spolehlivému stanovení daně.

II. 2 Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka porušila svou zákonnou povinnost, když v rámci daňové kontroly nereagovala na výzvu k prokázání skutečností a nepředložila požadované daňové doklady potřebné ke stanovení daně; správce daně proto dospěl k závěru, že jsou naplněny podmínky pro její stanovení podle pomůcek, neboť s ohledem na absenci důkazů tak nebylo možno učinit dokazováním. Žalovaný má za to, že tak neučinil předčasně. Přesvědčení stěžovatelky, že si správce daně mohl opatřovat pomůcky pro stanovení daně až poté, co vyhotoví zprávu o daňové kontrole, nenachází oporu v zákonné úpravě. Ta stanovení daně podle pomůcek neváže na ukončení daňové kontroly ani vyhotovení zprávy o ní, nýbrž na porušení zákonné povinnosti mající za následek nemožnost stanovit daň dokazováním; k tomu přitom došlo již v průběhu daňové kontroly. Žalovaný akcentuje, že stěžovatelka měla po dobu daňové kontroly dostatek času pro předložení případných dalších důkazních prostředků pro stanovení daně, avšak neučinila tak; z jejího vyjádření rovněž plyne, že byla zcela srozuměna s tím, že jí daň bude stanovena podle pomůcek. Nadto žalovaný poukazuje, že DPH byla stěžovatelce doměřena až poté, co s ní byly projednány výsledky daňové kontroly a zpráva o ní. Tvrzení stěžovatelky, že nebyla řádně seznámena se způsobem stanovení daně, pak zjevně pramení z jejího nesprávného předpokladu o nutnosti vydat nejprve zprávu o daňové kontrole a teprve následné možnosti stanovit daň podle pomůcek.

[9] Dále žalovaný poukazuje na rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34. Stěžovatelka nemá soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž toliko ke skutečnosti, že výsledná daň je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být stanovena; zároveň zdůrazňuje, že břemeno tvrzení i důkazní ohledně zjevně nepřiměřené daňové povinnosti stanovené podle pomůcek nese daňový subjekt. Stěžovatelka ovšem v kasační stížnosti napadá pouze vhodnost zvolených pomůcek (subjektů vybraných pro porovnání a stanovení daně), avšak již neuvádí žádná tvrzení podpořená důkazy, která by svědčila o zjevné nepřiměřenosti stanovené daně. Poukazovaná aktiva a pasiva nejsou pro stanovení DPH dle pomůcek rozhodující; relevantní je výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, která není na výši aktiv a pasiv daňového subjektu téměř vůbec závislá.

II. 3 Replika stěžovatelky k vyjádření žalovaného

[10] Stěžovatelka v replice uvádí, že vždy rozporovala stanovení daně v nepřiměřené výši. Zvolené pomůcky dle ní neodpovídají realitě; nemohlo se jednat o srovnatelné subjekty, neboť vykazovaly dvojnásobný obrat z přijatých i uskutečněných zdanitelných

pokračování

plnění. Jelikož je výběr subjektů popsán správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, nebylo podle stěžovatelky nutné předkládat další důkazy o nepřiměřenosti takového pomůcky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[12] Dále soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Stěžovatelka tedy správně argumentuje, že stanovení daňové povinnosti dle pomůcek je toliko náhradní alternativou nastoupivší až v případě, že daň nelze stanovit primárním zákonem předvídaným způsobem, jímž je dokazování. Přisvědčit však již nelze důsledkům stěžovatelkou dovozaným z této premisy.

[15] Předně stěžovatelka tvrdí, že správce daně stanovil daň pomůckami v době, kdy ještě neexistovala zpráva o daňové kontrole, tedy před jejím ukončením. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takový postup by představoval vadu řízení, neboť již v rozsudku ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3 Afs 24/2004-55, č. 504/2005 Sb. NSS, dospěl závěru, že *„stanovení daně podle pomůcek před ukončením daňové kontroly, tedy dříve, než je postaveno najisto, že daňovou povinnost nebude možné stanovit dokazováním, které má mít vždy přednost, samo o sobě představuje vadu daňového řízení“* (shodně srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, či ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). K takové situaci ovšem v projednávané věci nedošlo. Je nutno zdůraznit, že rozhodnutí o stanovení daně je individuálním správním aktem, kterým *„správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň“*, přičemž toto se označuje jako *„a) platební výměr, jde-li o vyměření daně, b) dodatečný platební výměr, jde-li o doměření daně, nebo c) hromadný předpisný seznam, stanoví-li tak jiný zákon“* (srov. § 147 daňového řádu). Stěžovatelce tedy nebyla daň, jak se zřejmě mylně domnívá, stanovena (doměřena) již úředním záznamem o stanovení daně podle pomůcek ze dne 24. 1. 2019, č. j. 248697/19/3008-60561-700583 [jímž ji správce daně toliko informoval, že jelikož *„výzvě k prokázání skutečností nevyhověla ve stanovené lhůtě (...) správce daně ani vlastním šetřením nezískal dostatek důkazních prostředků pro stanovení základu daně a daňové povinnosti dokazováním, v daném případě jsou tedy splněny zákonné podmínky pro uplatnění postupu podle ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu a správce daně je oprávněn stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici*

nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem“], ani zprávou o daňové kontrole ze dne 3. 5. 2019, č. j. 1964949/19/3008-60561-700583, nýbrž až dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 5. 2019, resp. 13. 5. 2019. Jak vyslovil zdejší soud již v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, „samotnou skutečnost, že správce daně (před doručením zprávy o daňové kontrole) projednal se stěžovatelem svůj pravděpodobný úmysl, že hodlá stanovit daň podle pomůcek, Nejvyšší správní soud za vadu řízení nepovažuje, neboť správce daně tím dokazování ve věci neuzavřel a neodňal stěžovateli možnost předložit do ukončení daňové kontroly takové důkazy, které by případně umožnily stanovit daň dokazováním.“ Námítka stěžovatelky, že jí byla daň stanovena ještě před ukončením daňové kontroly, tedy není důvodná.

[16] Dále stěžovatelka namítá, že pokud správce daně dospěje k závěru o nemožnosti stanovit daň dokazováním, musí (toliko) o tomto zjištění vyhotovit zprávu o daňové kontrole, přičemž teprve následně může rozhodnout o přechodu na pomůcky a tyto si začít opatřovat. Této argumentaci však nelze dle Nejvyššího správního soudu přisvědčit. Ze shora citovaného § 98 odst. 1 daňového řádu plyne, že přechod na pomůcky není vázán na ukončení daňové kontroly ani vyhotovení zprávy o ní, nýbrž na porušení zákonné povinnosti daňového subjektu mající za následek nemožnost stanovit daň dokazováním. V rozsudku ze dne 9. 12. 2021, č. j. 9 Afs 170/2019-31, kasační soud vyslovil, že „výpočtení daně podle pomůcek může být součástí zprávy o daňové kontrole, a tedy výsledkem daňové kontroly. (...) Dodatečný platební výměr tak nemusí být odůvodněn za předpokladu, že dostatečné odůvodnění obsahuje již zpráva o daňové kontrole. (...) výpočet daně prostřednictvím pomůcek nemůže být výlučným závěrem daňové kontroly. Cílem daňové kontroly je totiž ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně, tj. daňová kontrola slouží k prověření tvrzení daňového subjektu (§ 85 odst. 1 daňového řádu; viz též rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 18/2004-65). [...] pro posouzení splnění podmínky § 147 odst. 4 daňového řádu je klíčový obsah zprávy o daňové kontrole jako výsledku daňové kontroly. Pokud správce daně, po učinění závěru o nemožnosti stanovení daně dokazováním, vybere pomůcky a podle nich ve zprávě o daňové kontrole vypočte daň, bude tato daň následně stanovena v dodatečném platebním výměru výlučně na základě výsledku daňové kontroly. (...) stěžovatel nebyl v projednávaném případě krácen na svých procesních právech, neboť správce daně v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu stěžovatele s výsledky kontrolního zjištění (včetně záměru stanovit daň pomůckami) seznámil a dal mu možnost se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění.“ Nejvyšší správní soud se vyjádřil také k situaci, že pokud se „správce daně snažil po celou daňovou kontrolu stanovit daň dokazováním a teprve na jejím konci přešel na pomůcky, pak (v tom) také nelze spatřovat vadu. (...) Přechod na pomůcky až ke konci daňové kontroly (avšak před jejím ukončením, resp. projednáním zprávy o daňové kontrole) této konstrukci odpovídá“ (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52). Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy neshledává žádné pochybení v tom, když správce daně (již) ve zprávě o daňové kontrole odůvodní splnění podmínek pro přechod ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek, včetně jejich výběru. Ostatně NSS již v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, č. 675/2005 Sb. NSS, naznal, že při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek vyloučeny ty poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole.

[17] V nyní projednávané věci byla u stěžovatelky dne 24. 4. 2017 zahájena kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2015 a leden 2016 až prosinec 2016

pokračování

(protokol č. j. 206647/17/3008-60561-700481). Stěžovatelka byla následně dne 29. 5. 2017 vyzvána k prokázání svých tvrzení, resp. předložení vyjmenovaných důkazních prostředků (výzva č. j. 2889807/17/3008-60561-700481); správci daně však žádné (další) doklady ani písemnosti nepředložila. Předmětným úředním záznamem ze dne 24. 1. 2019, č. j. 248697/19/3008-60561-700583, byla stěžovatelka informována o záměru správce daně stanovit jí daň na základě pomůcek. Dne 4. 2. 2019 byla při ústním jednání seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, jehož součástí je vedle zachyceného průběhu daňové kontroly i popis plánovaného stanovení daně za použití pomůcek, včetně způsobu a konkrétního výpočtu DPH za jednotlivá zdaňovací období (protokol č. j. 465016/19/3008-60561-700583). Stěžovatelce byla zároveň rozhodnutím z téhož dne stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění (č. j. 469502/19/3008-60561-700583), jíž využila a správci daně své vyjádření zaslala (podání ze dne 14. 2. 2019). Ve dnech 29. 4. 2019 a 3. 5. 2019 se konalo projednání zprávy o daňové kontrole (srov. protokoly č. j. 2213783/19/3008-60561-700583, a č. j. 2394709/19/3008-60561-700583). Daňová kontrola byla ukončena zasláním zprávy o ní zástupci stěžovatelky dne 3. 5. 2019, neboť ji odmítl při jejím projednání podepsat. Daň pak byla stěžovatelce doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 5. 2019, resp. 13. 5. 2019. Takový postup správce daně ohledně přechodu na pomůcky shledává Nejvyšší správní soud zcela v souladu s daňovým řádem; závěr krajského soudu, jímž jej aproboval, proto není nesprávný. Není přitom pravdou, jak tvrdí stěžovatelka, že by s použitými pomůckami, stejně jako se způsobem výpočtu doměřené DPH, nebyla seznámena; právě o těchto otázkách zevrubně pojednává úřední záznam a seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Taktéž tvrzení, že jí nebyl ze strany správce daně poskytnut prostor k vyjádření, zjevně odporuje spisovému materiálu; ostatně stěžovatelčino vyjádření ze dne 14. 2. 2019 se týká právě jejího nesouhlasu s volbou konkrétních pomůcek.

[18] Stěžovatelka též namítá, že správcem daně vybrané daňové subjekty s ní nebyly v relevantním období srovnatelné z hlediska majetku ani obchodních aktivit; navíc si správce daně neopatrily žádné další pomůcky, které by vedly k odhadu množství a ceny zboží, z něž mělo být DPH odvedeno.

[19] Podle § 114 odst. 4 daňového řádu, *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek*. Tyto limity platí i pro následný soudní přezkum (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, jestli byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem, zejména zda mu neodepřel právo seznámit se s pomůckami (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75,

č. 1865/2009 Sb. NSS). Daňový subjekt ovšem v takovém případě musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena *dostatečně spolehlivě*, však lze učinit toliko v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43). Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti logicky leží na daňovém subjektu, neboť právě on podává toto tvrzení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Daňový řád přitom správci daně neukládá povinnost aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by mohly představovat pro stěžovatelku výhodu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2017 č. j. 6 Afs 224/2016-40). Zároveň je třeba zdůraznit, že při stanovení daně podle pomůcek daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat z jakéhokoli důvodu výběr pomůcek ze strany správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40).

[20] Nejvyšší správní soud v řešeném případě konstatuje, že kasační námitka stěžovatelky stran nesouhlasu s volbou pomůcek je (shodně jako veškerá její žalobní tvrzení týkající se této otázky) velmi obecná; v kontextu shora poukazované judikatury zdejšího soudu taková argumentace nemůže v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek přinést daňovému subjektu úspěch (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52). Předně, stěžovatelka sice formálně tvrdí, že správce daně se měl ohledně volby pomůcek dopustit úvahy odporující elementárním zásadám logického myšlení; jako konkrétní výtky však uvádí toliko svůj nesouhlas se správcem daně vybranými (dle jejího přesvědčení nesrovnatelnými) subjekty a také neopatření si dalších nezbytných pomůcek. Fakticky tedy stěžovatelka brojí pouze proti výběru (resp. neaplikování) konkrétních pomůcek ze strany správce daně. Zároveň přitom nenamítá, že by jí doměřená daňová povinnost byla v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být stanovena; netvrdí totiž ani, v jaké výši měla být dle jejího názoru daň (správně) vypočtena, natož aby tuto daňovou povinnost poměřovala s výstupem správce daně. Nejvyšší správní soud proto naznal, že stěžovatelka (již) v řízení o žalobě neprokázala nedostatečnou spolehlivost výsledné jí stanovené daňové povinnosti; krajský soud nikterak nepochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatelka zjevnou nepřiměřenost doměřené daně materiálně netvrdí (natož nedokládá), nýbrž jen zpochybňuje podklady, z nichž správce daně při odhadu její daňové povinnosti vycházel.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[21] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl

pokračování

podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. března 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu