



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **DET Logistics s. r. o.**, se sídlem Počernická 3226/2f, Praha 10, zastoupené Mgr. Ing. Filipem Hejlem, advokátem se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2019, č. j. 29408/19/5200-11434-703000, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2021, č. j. 15 Af 38/2019-50,

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 5. 12. 2018, č. j. 8855444/18/2010-53522-111036 (dále „správce daně“ a „platební výměr“), vyměřil žalobkyni za zdaňovací období 2016 za použití pomůcek daň z příjmů právnických osob (dále „DPPO“) ve výši 271.700 Kč. Žalobkyně totiž byla registrována k DPPO, avšak ani přes výzvu správce daně ze dne 7. 11. 2017, č. j. 8109171/17/2010-53522-111036, přiznání k DPPO nepodala.

[2] Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „napadené rozhodnutí“) změnil platební výměr tak, že vyměřenou DPPO snížil na 131.290 Kč. Žalovaný oproti správci daně při stanovení daně podle pomůcek zohlednil v nákladech i částky ve výši 52.744 Kč za uhrazenou silniční daň

za rok 2016, 11.700 Kč jako minimální mzdové náklady a 675.959 Kč jako výdaje na nákup pohonných hmot v jiném členském státě EU.

[3] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále „městský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem (dále „napadený rozsudek“ či „rozsudek městského soudu“) zamítl. Městský soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným ani vyměřenou DPPO nespolehlivě stanovenou. Nepřisvědčil ani námitce porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení v důsledku toho, že ji žalovaný neseznámil s podklady napadeného rozhodnutí před jeho vydáním.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) napadený rozsudek i napadené rozhodnutí zrušil.

[5] Stěžovatelka nesouhlasila s tím, jak městský soud posoudil její námitku, že DPPO nebyla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný se nepokusil kvalifikovaně odhadnout její ekonomickou situaci a jí vynaložené náklady, nýbrž pouze sečetl prokázané náklady. Za zjevný excés považuje, že žalovaný vyšel ze mzdových nákladů toliko ve výši 12.000 Kč, přestože náklady na spotřebované pohonné hmoty představovaly 650.000 Kč pro dvě nákladní vozidla. Městský soud pochybil, když zhodnotil, že mzdové náklady nemohly být z důvodu absence dalších relevantních údajů stanoveny v jiné výši, než jakou bylo možno dovodit z údaje o zaplacené dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále „DZČ“). V rozporu s názorem Ústavního soudu v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, tak městský soud přistupoval k vyměření DPPO na základě pomůcek, jako kdyby šlo o její vyměření na základě dokazování.

[6] Městský soud dle stěžovatelky též nesprávně vyhodnotil její námitku porušení dvojinstančnosti daňového řízení. Podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jí měl žalovaný dát možnost seznámit se s podklady napadeného rozhodnutí před jeho vydáním. Městský soud nesprávně dovodil, že stěžovatelka tuto námitku uplatnila opožděně, ačkoli ji vznesla již v žalobě, a to argumentací nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05. Z něj vyplývá, že názor městského soudu, dle kterého se § 115 odst. 2 daňového řádu použije pouze v těch řízeních, ve kterých se provádí dokazování, je zcela nesprávný. Městský soud rovněž pochybil, když odmítl zohlednit Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, č. j. 50071/15/7100-40124-506246, zejm. pak její čl. 10 věnující se vyměření daně podle pomůcek. Správce daně ani žalovaný podle metodiky nepostupovali, čímž stěžovatelku neodůvodněně diskriminovali. Městský soud navíc žalobní argumentaci v tomto ohledu vypořádal čistě formálně.

[7] Žalovaný uvedl, že DPPO byla vyměřena dostatečně spolehlivě a na základě řádného kvalifikovaného odhadu, který byl v napadeném rozhodnutí podepřen seznatelnou správní úvahou. Stěžovatelka ostatně neuplatnila relevantní protiargumentaci

pokračování

zpochybnující rozsudek městského soudu, proto ani žalovaný nemá možnost (ve smyslu rozsudku NSS ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90) s argumenty v kasační stížnosti adekvátně polemizovat. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, dle kterého se musí daňovým subjektem namítaná nespolehlivost týkat celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, přičemž daňový subjekt má v takovém případě povinnost tvrdit a prokázat, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené.

[8] Žalovaný dále konstatoval, že i nezpochybněné důkazní prostředky je možné využít jako pomůcky [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu a rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142]. Poukázal také na rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24, z kterého dle žalovaného plyne požadavek maximálního využití důkazních prostředků ze sféry daňového subjektu. Žalovaný při vyměření daně vycházel z prokázaných nákladových položek stěžovatelky, neboť tyto nejvěrněji vypovídají o její ekonomické realitě. Stěžovatelka nesprávně dovozuje, že při stanovení DPPO pomocí pomůcek nelze prokázané nákladové položky využít, neboť by již šlo o stanovení daně dokazováním. Stěžovatelkou navržené řešení, dle kterého měl žalovaný její náklady odhadnout (na základě jí blíže nspecifikovaných informací) a tento odhad odůvodnit, by znamenalo vydání nepřezkoumatelného rozhodnutí bez opory ve správním spise. Dodal, že cílem stanovení daně podle pomůcek je kvalifikovaný odhad daňové povinnosti stěžovatelky, a nikoliv její ekonomické situace, jak nesprávně uvádí.

[9] Dle žalovaného Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly na případ stěžovatelky nedopadá. V jejím případě se totiž jedná o postup podle § 145 odst. 1 daňového řádu, kdy v důsledku nepodání řádného daňového přiznání byl narušen princip daňového řízení, čímž byla vyloučena možnost stanovit DPPO dokazováním. Stěžovatelka navíc v rámci této námítky neuvádí, jakým způsobem byla zkrácena její práva (v této souvislosti odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, dle kterého je stěžovatelka povinna vylíčit, jakých konkrétních nezákonností se měl správní orgán vůči ní dopustit).

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Podle § 145 odst. 1 daňového řádu „[n]bylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.“

[13] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“

[14] Podle § 98 odst. 2 daňového řádu „[s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“

[15] Podle § 98 odst. 3 daňového řádu „[p]omůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“

[16] Podle § 114 odst. 4 daňového řádu „[s]měřuje-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.“

[17] Stěžovatelka v první řadě namítá, že vyměřená DPPO nebyla s ohledem na odhadnutou výši mzdových nákladů stanovena dostatečně spolehlivě a že žalovaný a městský soud k jejímu stanovení pomocí pomůcek chybně přistupovali jako k dokazování.

[18] Ze správního spisu NSS zjistil, že správce daně v platebním výměru stanovil základ daně ve výši 1.430.636 Kč. Tato částka vycházela ze zjištění týkajících se DPH za všechna čtvrtletí roku 2016 a představovala výnosy ve výši 1.815.761 Kč, které byly sníženy o hodnotu přijatých plnění ve výši 383.370 Kč a uhrazené zálohy na DZČ za rok 2016 ve výši 1.755 Kč.

[19] Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí stanovil základ daně ve výši 691.988 Kč. Tato částka představovala výnosy ve výši 1.815.761 Kč, které byly sníženy o hodnotu přijatých zdanitelných plnění ve výši 383.370 Kč, silniční daň ve výši 52.744 Kč, náklady na pohonné hmoty ve výši 675.959 Kč a mzdové náklady ve výši 11.700 Kč. K minimálním mzdovým nákladům uvedl, že správce daně nedisponoval informacemi o výši mzdových nákladů a zákonného pojištění zaměstnance. Konstatoval, že stěžovatelka byla v roce 2016 registrována k DZČ a za svého jediného zaměstnance odvedla 1.755 Kč. Dodal však, že z podaného vyúčtování výše vynaložených mzdových nákladů nevyplývá. Zohlednil proto pouze minimální mzdové náklady ve výši 11.700 Kč. K nákladům na sociální a zdravotní pojištění uvedl, že je nemohl zohlednit, protože z podaného vyúčtování k DZČ nevyplývá jejich výše ani to, zda je stěžovatelka uhradila, což je podmínkou jejich daňové účinnosti.

[20] Městský soud se s těmito závěry žalovaného ztotožnil (zejména v bodě 36 napadeného rozsudku). Uvedl, že žalovaný nedisponoval kromě údaje o zaplacené DZČ žádnými dalšími relevantními údaji, které by případně mohl jako pomůcky využít pro stanovení mzdových nákladů a nákladů na sociální a zdravotní pojištění stěžovatelky v jiné výši. Tento svůj postup také náležitě odůvodnil. Dle městského soudu se stěžovatelce nepodařilo dostatečnou spolehlivost vyměřené DPPO zpochybnit ani blíže nepodložit

pokračování

tabulkou obsaženou v žalobě vyčísující její náklady za rok 2016, ani listinami předloženými v daňovém řízení či společně s žalobou, neboť tyto se nevztahují ke zdaňovacímu období 2016 (body 40 a 41 napadeného rozsudku). Nadto městský soud zdůraznil, že v souladu s judikaturou NSS (rozsudky ze dne 18. 6. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, a ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40) stěžovatelce nepřisluší napadat žalovaným učiněný výběr pomůcek. Jak bude podrobněji rozvedeno níže, s těmito závěry městského soudu NSS souhlasí.

[21] Na úvod NSS předesílá, že správce daně disponuje širokým prostorem k úvaze ohledně toho, jaké pomůcky zvolí a jak je bude uplatňovat (rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 252/2015-40). Zvolené pomůcky se musí co nejvíce přiblížit realitě a výsledně stanovená daň musí být založena na kvalifikovaném odhadu (rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012-33). Je přitom třeba zohlednit i přiměřené výdaje [nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 (Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 23, nález č. 131/2001), na který poukázala i stěžovatelka]. Daň nelze stanovit v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu a přitom rezignovat na relevantní výdaje, zvláště když jejich vynaložení vyplývá z předložených důkazů (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013-45), přestože nebyla prokázána jejich skutečná výše (rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2012, č. j. 8 Afs 71/2011-144, bod 23). Jinými slovy, použití pomůcek musí vždy v maximální možné míře respektovat konkrétní skutkový stav (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, 3418/2016 Sb. NSS, bod 11).

[22] Z judikatury dále plyne, že daňový subjekt nemůže argumentovat tím, že se pomocí pomůcek stanovená daň míjí s daní, kterou měl vyčíslit na výzvu správce daně, ani nemůže spolurozhodovat o okruhu použitých pomůcek (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019-52, body 23 a 37). Domáhat se nápravy lze pouze u jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek (rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, na který poukázal i žalovaný, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49, bod 56), respektive vybočení z mezí správního uvážení (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, bod 35), v důsledku čehož nebyla daň stanovena dostatečně spolehlivě (již zmíněný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2015-40). Nelze naopak v zásadě vyhovět námitkám zpochybňujícím dostatečnou spolehlivost stanovené daně, aniž by bylo současně namítáno hrubé vybočení z mezí správního uvážení s důsledkem stanovení daně v hrubém nepoměru s daní, která měla být stanovena odhadem (rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, body 79 a 81). Namítaná nedostatečná spolehlivost se tedy musí týkat výsledně stanovené daně a je na daňovém subjektu, aby její hrubou nepřiměřenost prokázal (již zmíněný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[23] V posuzovaném případě stěžovatelka namítá nepřiměřenost výsledně stanovené daně v důsledku excesu žalovaného spočívajícího v zohlednění toliko minimálních mzdových nákladů. Toto tvrzení však nepodložila relevantními důkazními prostředky prokazujícími skutečnou výši mzdových nákladů, např. pracovní smlouvou uzavřenou s jejím zaměstnancem společně s výpisy z účtů. Neučinila tak v průběhu daňového řízení, v důsledku čehož by tyto podklady mohly případně sloužit jako pomůcky ve smyslu § 98 daňového řádu, ani v průběhu řízení soudního, kde se těmito podklady mohla pokusit prokázat hrubou nepřiměřenost pomůckami stanovené DPPO. V žalobě a kasační stížnosti

poukázala na skutečnost, že náklady na spotřebované pohonné hmoty přesahují 650.000 Kč pro dvě nákladní vozidla. Jak však uvedl již městský soud, na základě této informace nelze učinit kvalifikovaný odhad o konkrétní výši vynaložených mzdových nákladů (bod 36 napadeného rozsudku). Nelze proto vyčítat žalovanému, že k této informaci nepřistoupil jako k pomůcce, ani městskému soudu, že na jejím základě neměl stanovenou DPPO za nespolehlivou, tím méně za zcela nepřiměřenou.

[24] Žalovaný přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, jakým způsobem stanovil minimální mzdové náklady ve výši 11.700 Kč. K dispozici měl pouze stěžovatelkou dne 25. 3. 2017 předložené vyúčtování DZČ za zdaňovací období 2016, z kterého nevyplývá konkrétní výše vynaložených mzdových nákladů, nýbrž toliko to, že stěžovatelka na zálohách na DZČ odvedla 1.755 Kč (při sazbě daně 15 % jde o daňově účinný mzdový náklad ve výši 11.700 Kč). Žalovaný tedy při volbě pomůcek respektoval reálný skutkový stav a jeho kvalifikovaný odhad daňové povinnosti stěžovatelky není zatížen excesy spočívajícími např. v nelogické či nepřezkoumatelné konstrukci pomůcek (již zmíněný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 371/2017-69, bod 78). Úkolem žalovaného nebylo pokusit se „ještě lépe“ odhadnout, jaké pravděpodobné náklady stěžovatelka při své činnosti musela vynaložit, neboť primární úvaha o celkových výdajích je obsažena již v odůvodnění platebního výměru založeného na poznatkách o daňové povinnosti na DPH za totéž zdaňovací období (byla odečtena přijatá zdanitelná plnění), a ta byla nadto ve prospěch stěžovatelky ještě upravena o další položky plynoucí ze zjištěných výdajů (silniční daň, pohonné hmoty, mzdové náklady). Stěžovatelka v žalobě nenabídla žádné dostatečně konkretizované tvrzení, jež by ukazovalo na hrubě nepřiměřeně stanovenou daňovou povinnost. Stěžovatelce se tedy nepodařilo zpochybnit závěr městského soudu, že žalovaný nevybočil z mezí správního uvážení a výsledně stanovená DPPO není zcela nepřiměřená, její námitka je proto nedůvodná.

[25] Důvodnou není ani námitka, že žalovaný a městský soud chybně přistupovali k pomůckám jako k důkazům a k dani stanovené pomocí pomůcek jako k dani stanovené dokazováním. Jak plyne z výše nastíněné ustálené judikatury, volba pomůcek by se měla co nejvíce přiblížit realitě, proto jako pomůcky slouží i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Toto východisko vyplývá i z rozsudků NSS, na které odkázal žalovaný (ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, a ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24). Důkazní prostředky tedy je možné při kvalifikovaném odhadu daně využít jako pomůcky, aniž by šlo o dokazování. Stěžovatelka v rámci této námitky *de facto* polemizuje s výběrem pomůcek učiněným žalovaným a tím, v jaké výši byla na jejich základě stanovena DPPO. Napadat výběr pomůcek jí však nepřísluší (např. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2015-40), což konstatoval i městský soud (v bodě 41 napadeného rozsudku), a prokázat vybočení z mezí správního uvážení při jejich uplatňování vedoucí k hrubé nepřiměřenosti stanovené DPPO se stěžovatelce také nepodařilo.

[26] Další okruh námitek stěžovatelky směřuje proti postupu žalovaného, který jí nedal možnost seznámit se s podklady pro vydání napadeného rozhodnutí, čímž mělo dojít k porušení dvojinstančnosti daňového řízení, neboť v daňovém řízení v zásadě není umožněno zrušit rozhodnutí prvoinstančního správce daně a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Právo seznámit se s podklady stěžovatelka dovozuje z čl. 10 Metodické pomůcky k

pokračování

procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, č. j. 50071/15/7100-40124-506246, z § 115 odst. 2 daňového řádu a také z nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05.

[27] Podle čl. 10 odst. 8 Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly *[d]aňový subjekt by tak měl být s konstrukcí pomůcky a výší takto vypočtené daně seznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu.* Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly v této souvislosti odkazuje mj. na rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2014, 1 Afs 111/2014-46, dle kterého *„[h]lavním smyslem povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s použitými pomůckami před ukončením daňové kontroly je zachování zásady dvojinstančnosti, tedy možnosti daňového subjektu proti pomůckám podávat odvolací námitky, o kterých rozhodne nadřízený daňový orgán.“* K námitce stěžovatelky je tedy jednak třeba uvést, že z tohoto interního dokumentu jí nemůže plynout legitimní očekávání (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2019, sp. zn. II. ÚS 3482/18), neboť jak správně uvedl žalovaný, metodická pomůcka se týká daňové kontroly, která v případě stěžovatelky neprobíhala, nýbrž bylo postupováno na základě § 145 odst. 1 daňového řádu, se kterým zákon nespojuje povinnost informovat daňový subjekt o výběru pomůcek před vydáním platebního výměru. Navíc nebyl porušen princip dvojinstančnosti, neboť stěžovatelka byla v platebním výměru s výběrem pomůcek a jejich použitím seznámena a nebylo jí jakkoli upřeno právo brojit proti němu odvoláním.

[28] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *„[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Ani z tohoto ustanovení nelze dovodit povinnost žalovaného seznámit stěžovatelku s volbou pomůcek, neboť žalovaný v rámci odvolacího řízení neprováděl a ani nemohl provádět dokazování, navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí snížil vyměřenou DPPO ve prospěch stěžovatelky. NSS se tedy ztotožňuje s hodnocením městského soudu (v bodě 44 napadeného rozsudku), které nelze považovat za ryze formální, neboť vysvětluje, proč k porušení stěžovatelčina práva na seznámení se s podklady, z nichž vycházel žalovaný, nedošlo. Navíc je třeba dát za pravdu městskému soudu, že stěžovatelka námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nevznesla v žalobě, ale opožděně až v rámci ústního jednání. Stěžovatelce nelze přisvědčit v tom ohledu, že žalobní argumentací nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, uplatnila i námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť její argumentace byla v tomto ohledu velmi obecná, a nebylo povinností městského soudu ji za stěžovatelku dotvářet.

[29] V nálezu sp. zn. IV. ÚS 359/05 Ústavní soud uvedl, že *„[n]elze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky ve shora uvedeném rozsahu, tedy v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně, a tyto námitky nelze omezit tak, že s konkrétním postupem nebude daňový subjekt*

seznámen. Námitky totiž může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt. Pokud tedy v daném případě stěžovatelka s touto skutečností seznámena nebyla z důvodu, že ji správce daně odepřel sdělit, bylo tím porušeno právo stěžovatelky na rovnost jak v odvolacím řízení, tak v řízení před obecnými soudy, garantované čl. 37 odst. 3 Listiny. V důsledku toho, že stěžovatelka nemohla vznášet vůči postupu správce daně v dalších opravných prostředcích kvalifikované a informované námitky, bylo porušeno i její právo na soudní a jinou právní ochranu podle čl. 36 odst. 1 Listiny a právo na soudní přezkum rozhodnutí orgánu veřejné správy podle čl. 36 odst. 2 Listiny“. Ani ze značně obecné kasační argumentace stěžovatelky nálezem Ústavního soudu, který se navíc týkal skutkově odlišného případu, ve kterém probíhala daňová kontrola, nelze dovodit povinnost žalovaného ji seznámit s podklady pro vydání napadeného rozhodnutí. Lze pouze zopakovat, že stěžovatelce nebylo upřeno právo vznášet proti postupu správce daně kvalifikované a informované námitky, neboť s volbou pomůcek a jejich uplatněním byla seznámena v platebním výměru. Oproti němu vycházel žalovaný pouze z listin pocházejících výhradně od stěžovatelky, známých již správci daně. Námitka porušení dvojinstančnosti daňového řízení je proto nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. dubna 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu