



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobkyně: **AMRA, s.r.o.**, IČO: 26025965
sídlem Ledařská 238/5, 147 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24988/20/5200-11432-506836,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení**

č. j. 9Af 27/2020

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 25. 8. 2020 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24988/20/5200-11432-506836 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) zamítnuto její odvolání a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 11. 2018, č. j. 8442744/18/2006-51524-107796 za zdaňovací období (dále jen „ZO“) od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a č. j. 8442172/18/2006-51524-107796 za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 (dále jen „platební výměry“).
2. Žalobkyně nepodala v zákonné lhůtě ani v náhradní lhůtě (do 3. 8. 2016) na výzvy správce daně [k podání daňového přiznání za ZO 2013 ze dne 19. 7. 2016, č. j. 5725184/16/2006-51524-107796 (dále jen „výzva k DAP 2013“) a za ZO 2014 ze dne 19. 7. 2016, č. j. 5725289/16/2006-51524-107796 (dále jen „výzva k DAP 2014“)], řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) a správce daně proto zahájil dne 1. 12. 2016 daňovou kontrolu protokolem č. j. 8005860/16/2006-60563-109177. Na základě zprávy o daňové kontrole za ZO 2013 č. j. 6084789/17/2006-60563-109177 (odeslaná se sdělením o možnosti vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění č. j. 7011196/17/2006-60563-109177 ze dne 12. 9. 2017), doplněné zprávou o daňové kontrole DPPO č. j. 7576878/18/2006-60563-109177, projednané dle protokolu č. j. 7686886/18/2006-60563-109177 dne 29. 10. 2019 za ZO 2013 (dále jen „zpráva za ZO 2013“) a č. j. 6551169/17/2006-60563-109177 za ZO 2014 (odeslaná se sdělením o možnosti vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění č. j. 7011196/17/2006-60563-109177 ze dne 12. 9. 2017), doplněné zprávou o daňové kontrole DPPO č. j. 7576887/18/2006-60563-109177 projednané dle protokolu č. j. 7686928/18/2006-60563-109177 dne 29. 10. 2019 za ZO 2014 (dále jen „zpráva za ZO 2014“), souhrnně dále jen „zpráva“, vydal správce daně platební výměry, kterými byla žalobkyni vyměřena DPPO z moci úřední dle pomůcek ve výši 0 Kč za ZO 2013 a ve výši 380 570 Kč za ZO 2014.

II. Napadené rozhodnutí

3. Proti platebním výměrům podala žalobkyně v zákonné lhůtě dne 20. 12. 2018 odvolání, kterými je napadla v celém rozsahu. Žalobkyně měla za to, že byla dána možnost stanovit daň na základě dokazování a nebyl žádný zákonný důvod k přechodu na pomůcky (*první odvolací námitka*). Dále žalobkyně namítala, že správce daně použil při stanovení daně zjevně nepřiměřenou pomůcku a nepřihlédl k okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývaly výhody (*druhá odvolací námitka*). Žalobkyně rovněž namítala, že správce daně nepostupoval v souladu s § 88 odst. 2 DŘ a neumožnil jí nahlédnutí do spisu (*třetí odvolací námitka*).
4. Napadeným rozhodnutím, doručeným žalobkyni dne 26. 6. 2020, byla odvolání zamítnuta a platební výměry potvrzeny. Žalovaný takto rozhodl poté, co dospěl k závěru, že účetnictví žalobkyně objektivně nesplňuje podmínky dané zákonem o účetnictví a nelze ověřit správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost vykázaných výnosů a nákladů a výsledku hospodaření ze kterého se vychází při zjištění základu daně ve smyslu § 23 odst. 2 písm. a) ZDP. Úvodem napadeného rozhodnutí žalovaný vymezil hranice přezkumu daně stanovené na základě pomůcek, když uvedl, že „*odvolání proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, má zákonem stanovený specifický (užší) rozsah přezkumu. Odvolací orgán tak napadená rozhodnutí přezkoumal v tomto užším rozsahu a nepřezkoumává bez dalšího výši daně,*

č. j. 9Af 27/2020

nýbrž pouze splnění podmínek pro přechod na tento náhradní způsob stanovení daně (z hlediska procesního a hmotněprávního), a dostatečnou spolehlivost a přiměřenost použitých pomůcek, tj. zda se nemíjí s realitou nebo nevykazují zjevné nesprávnosti a jsou kvalifikovaným odhadem, a to pouze s ohledem na celkový výsledek stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek.“

5. K *první odvolací námitce* žalovaný uvedl, že účetnictví žalobkyně objektivně nesplňuje podmínky dané zákonem o účetnictví, tudíž nelze ověřit správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost nejen vykázaných výnosů a nákladů, resp. aktiv a pasiv, ale především výsledku hospodaření, ze kterého se vychází při zjištění základu daně ve smyslu § 23 odst. 2 písm. a) ZDP s ohledem na konkrétních nesrovnalosti specifikované ve zprávách o daňových kontrolách DPPO za ZO 2013 a 2014 (především v části výsledky kontrolních zjištění). Žalovaný konstatoval, že nesplněním zákonné povinnosti žalobkyně, tj. řádně vedeným účetnictvím v souladu se zákonem o účetnictví, byla naplněna podmínka pro možnost stanovení daně dle pomůcek. Jak vyplývá např. z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019 - 52, „[...] *stanovit daň dokazováním předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání. Dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání subjekt sám uvedl či měl uvést. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním zpravidla pojmově vyloučeno.*“ Pokud byt' opožděně svou povinnost tvrzení daňový subjekt splní, pak v rámci důkazní povinnosti tvrzené údaje prokáže prioritně svým účetnictvím, je-li řádně vedeno; není-li řádně vedeno, nebrání to použít poznatky z takto vedeného účetnictví jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu při zachování jisté míry věrohodnosti a spolehlivosti takto stanovené daně.
6. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný uvedl, že nebyly předloženy relevantní informace a důkazní prostředky prokazující soulad tvrzených výnosů a skutkového stavu, tudíž konstrukce pomůcek v maximální možné ověřitelné míře reflektuje ekonomickou realitu podnikatelské činnosti žalobkyně, když v případě stanovení výnosů vychází z údajů o příjmech na podnikatelských účtech žalobkyně, jejichž položky byly jednoznačně identifikovány jako nájemné korespondující s deklarovanou ekonomickou činností, jež je předmětem daně ve smyslu § 18 DŘ, aniž by došlo ke kombinování dokazování a pomůcek. Výnosy, ale i náklady byly použity správcem daně pouze jako pomůcky, o nichž správce daně neměl pochybnosti, opírající se o poznatky zjištěné správcem daně v souvislosti s činností subjektu i s využitím relevantních poznatků z evidence samotného subjektu.
7. K zohlednění záloh dle jednotlivých druhů energií do celkových nákladů žalovaný uvedl, že není zřejmé, jsou-li účtovány nepřímou žalobkyni či přímo nájemci, vykazovány jako součást ceny nájmu či odděleně, účtovány rozvahově či výsledkově apod. Žalovaný dále uvedl, že i tvrzení žalobkyně vykazují určité rozpory, kdy na jednu stranu požaduje do celkových nákladů zohlednit náklady na topení, vodné a stočné, u nichž dle bankovních výpisů není zřejmé, že by byly v této výši vůbec uhrazeny, ale současně tvrdí, že součástí celkových výnosů jsou i zálohy na služby, které tam nepatří.
8. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný uvedl, že nedošlo ke změně zjištění výnosů a nákladů, ale pouze k upřesnění, že přijaté a nezúčtované zálohy na služby související s užíváním bytů jsou příjmy a tedy jsou zahrnuty do základu daně, přičemž v mezidobí učinila žalobkyně vyjádření ke kontrolnímu zjištění s požadavkem na úpravu odečtu daňové ztráty od základu daně. Dále konstatoval, že žalobkyně byla opakovaně seznamována nejen s průběhem řízení,

č. j. 9Af 27/2020

ale též s výsledky řízení, přičemž ze spisového materiálu je jednoznačně zřejmá konstrukce výnosů a nákladů i zjištění výsledku hospodaření, základu daně i daňové povinnosti.

9. K uvedenému žalovaný rekapituloval, že vyšel z toho, že za ZO 2013 byly stanoveny dle pomůcek výnosy ve výši 4 379 689 Kč a náklady ve výši 2 520 958 Kč. Výsledek hospodaření, resp. základ daně byl ve výši 1 858 731 Kč, po odečtu daňové ztráty od základu daně ve výši 1 858 731 Kč, byl základ daně po úpravě a zaokrouhlený ve výši 0 Kč a daň ve výši 0 Kč (str. 19 zprávy za ZO 2013). Za ZO 2014 vyšel žalovaný z toho, že byly stanoveny dle pomůcek výnosy ve výši 5 149 921 Kč a náklady ve výši 2 830 817 Kč. Výsledek hospodaření, resp. základ daně byl ve výši 2 319 104 Kč, po odečtu daňové ztráty od základu daně ve výši 315 229 Kč, byl základ daně po úpravě a zaokrouhlený ve výši 2 003 000 Kč a daň ve výši 380 570 Kč (str. 21 zprávy za ZO 2014).
10. Žalovaný dále uvedl, že je podstatné, i s ohledem na již konstantní judikaturu, že na jednotlivé použité pomůcky a jejich výběr ztratila žalobkyně právo tím, jak plnila/neplnila povinnosti jí uložené platnými předpisy; pokud však namítá celkovou výši stanovené daně a zpochybňuje její spolehlivost, musí svá tvrzení podložit konkrétními důkazy, které racionalitu takto stanovené daně zcela zpochybní. To se však nestalo a žalovaný žádné excesy v postupu správce daně při stanovení daně náhradním způsobem za uvedená období nezjistil. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně měla dostatek časového prostoru pro prokázání deklarovaných tvrzení, mohla činit podání (nejen ústně do protokolu, ale též písemně či datovou zprávou) i nahlížet do spisu, přičemž nebylo ze spisového materiálu nijak zjištěno, že by jí dané právo bylo odepráno; žalobkyně byla též opakovaně seznamována nejen s průběhem řízení, ale též s jeho průběžnými výsledky.

III. Žaloba

11. Žalobkyně v podané žalobě předně uvedla, že se s námitkami uvedenými v odvolání žalovaný řádně nevypořádal.
12. Žalobkyně v *první žalobní námitce* namítala, že ve věci byla dána možnost stanovit daň na základě dokazování a nebyl žádný zákonný důvod k přechodu na pomůcky. Dále uvedla, že správci daně předložila všechny doklady, z nichž bylo možno spolehlivě zjistit základ daně dokazováním (§92 DŘ); pokud správce daně některé podklady zpochybnil, měl o tom žalobkyni informovat a dát jí možnost, aby své tvrzení prokázala. To, že správce daně zpochybnil způsob vedení účetnictví, není dle žalobkyně zákonným důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Vypovídací schopnost účetnictví ve vztahu k nákladům a výnosům byla zachována, což správce daně nepřímo potvrdil, když náklady doložené žalobkyní (až na výjimky) uznal v zaúčtované výši, neboť náklady kopírují účetní záznamy žalobkyně. Oproti tomu však žalobkyni neuznal zaúčtované výnosy a místo toho stanovil výši výnosů výhradně podle pomůcek, které si sám opatřil.
13. Ke stanovení nákladů a výnosů stanovených správcem daně podle pomůcek za ZD 2013 žalobkyně uvedla následující přehled:

	Dle daňového subjektu:		Při použití pomůcek:
	Zaúčtované:	Dodatečně předložené:	
Výnosy	3 203 266 Kč		4 379 689 Kč

č. j. 9Af 27/2020

Náklady	2 520 958 Kč	5 631 Kč	2 520 958 Kč *
Základ daně	682 308 Kč	- 5 631 Kč	1 858 731 Kč

* rozdíl 5 631 Kč za kontrolu hydrantů správce daně neuznal (nebo zapomněl zahrnout) a žalobkyni nesdělil důvod

14. Ke stanovení nákladů a výnosů stanovených správcem daně podle pomůcek za ZD 2014 žalobkyně uvedla následující přehled:

	Dle daňového subjektu:		Při použití pomůcek:
	Zaúčtované:	Dodatečně předložené:	
Výnosy	3 494 988 Kč		5 149 921 Kč
Náklady	2 845 314 Kč	3 059 Kč	2 830 817 Kč **
Základ daně	649 674 Kč	- 3 059 Kč	2 319 104 Kč

** rozdíl 17 556 Kč daň z převodu nemovitostí, zaplacená opožděně, ani v následujícím roce však není zahrnuta

15. V rámci *druhé žalobní námítky* žalobkyně uvedla, že správce daně použil při stanovení výnosů zjevně nepřiměřenou pomůcku, když zahrnul do výnosů veškeré příjmy, které žalobkyně obdržela na účet, ačkoliv součástí došlých plateb od nájemců jsou i zálohy na služby, které činí cca 35-50% z celkově přijatých příjmů, a které podle platných právních předpisů není možné zahrnout do výnosů. Výnosy stanovené správcem daně neodpovídají skutečnosti a způsob jejich stanovení je v rozporu s principy účtování a s § 23 ZDP. Správce daně vyhodnotil přijaté a neúčtované zálohy na služby související s užíváním bytů za příjmy podle § 18 ZDP a tedy je zahrnul do základu daně. Žalobkyně namítla, že pozdní vyúčtování záloh na plnění spojená s užíváním bytu nemůže mít vliv na daňovou povinnost pronajímatele. Žalobkyně dále uvedla, že správce daně navíc opomněl přihlídnout ke vstupním nákladům a stanovený základ daně je zcela nepřiměřený, neboť na vstupu nebyly zohledněny náklady na topení, vodné a stočné, jejichž roční výše se pohybuje v minimální výši 3 000 000 Kč. Žalobkyně k uvedenému, jako důkaz k odvolání, přiložila faktury za teplo č. 2013528 od dodavatele Veselské služby, s.r.o. za rok 2013 na částku 2 719 148,02 Kč a fakturu č. 2014551 za rok 2014 na částku 2 851 724,01 Kč. Žalobkyně současně namítala, že žalovaný se s námitkou na roční výši nákladů za teplo, vodné a stočné, dostatečně nevypořádal. Z faktur za teplo je zřejmé, že odběratelem je žalobkyně (nikoliv jednotliví nájemníci), polemika o zaplacení či nezaplacení faktury za energie, kdy nezaplacení záloh či doplatku znamená neprodlené odpojení, žalobkyně pokládá za irelevantní, navíc v situaci, kdy i z faktur za teplo je zřejmé, že zálohy již byly zaplacený.
16. Ve *třetí žalobní námítce* žalobkyně namítala, že správce daně nepostupoval v souladu s § 88 odst. 2 DŘ, když se až při projednání zprávy o daňové kontrole poprvé dozvěděla, proč správce daně zahrnul do základu daně i zálohy na služby přijaté spolu s nájemným. Žalobkyni tak nebylo umožněno v průběhu kontrolního řízení podat námitku v podobě zaplacených nákladů za topení, vodné a stočné a toto také doložit. Žalobkyně tak nebyla dostatečně seznámena s hodnocením dosud zjištěných důkazů, nemohla se účinně bránit, jelikož oprávněně považovala dosud předložené důkazy za dostačující.
17. *Čtvrtou žalobní námítkou* napadala žalobkyně další pochybení v postupu správce daně, kdy jí v průběhu daňové kontroly nebylo umožněno nahlédnutí do spisu. Uvedla, že když se zplnomocněná daňová poradkyně zajímala o soupis příjmů, které žalovaný zahrnul do

č. j. 9Af 27/2020

základu daně, bylo mu kontrolní pracovníci správce daně sděleno, že jsou to její interní záznamy a náhled nebyl umožněn.

IV. Vyjádření žalovaného

18. K *první žalobní námitce* žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a doplnil, že pomůcky nebyly zákonodárcem koncipovány jako nástroj sloužící k trestání daňového subjektu. Na stanovení daně pomocí pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, nýbrž jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je třeba aplikovat v případě objektivní nemožnosti užití dokazování či nepodání daňového přiznání. I při použití tohoto způsobu vyměření daňové povinnosti je správce daně povinen správně a úplně zjistit a stanovit daňovou povinnost ve správné výši; této své povinnosti se přirozeně nezabývá tím, že daňový subjekt porušil své povinnosti a neunesl své důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 8 Afs 78/2007-47). Takový postup není závislý na případné součinnosti (či nesoučinnosti) daňového subjektu, což však nevylučuje, aby správce daně využil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako případné pomůcky.
19. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že nelze přisvědčit ani námitce nepřiměřenosti pomůcek, že stanovené výnosy absolutně neodpovídají skutečnosti a způsob jejich stanovení je v rozporu s principy účtování a § 23 ZDP. Žalovaný má za to, že správce daně stanovil za předmětná zdaňovací období celkové výnosy, celkové náklady, výsledek hospodaření, základ daně a daň v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že výnosy nebyly podloženy relevantními doklady a souvisejícími podklady o výši a zaúčtování jednotlivých položek nájemného (příp. jistiny) a energií a služeb, a argumentace žalobkyně v tomto směru setrvala v rovině tvrzení podložených pouze tabulkou s jediným celkovým údajem o nájmu bytu, byly při stanovení výnosů využity objektivní údaje o doložených příjmech žalobkyně, poskytnuté Československou obchodní bankou, a.s. (viz bod [5] napadeného rozhodnutí). Při stanovení nákladů (objektivně zahrnujících též primární náklady na ekonomickou činnost) byly použity relevantní informace z dokladů předložených samotnou žalobkyní, nepochybně správce daně (viz bod [86] napadeného rozhodnutí).
20. Žalovaný ke *třetí žalobní námitce* uvedl, že v daném případě nedošlo ke změně zjištění výnosů a nákladů, ale pouze k upřesnění, že přijaté a nezúčtované zálohy na služby související s užíváním bytů jsou příjmy, a tedy jsou zahrnuty do základu daně.
21. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že z protokolů ze dne 29. 10. 2018, č. j. 7686886/18/2006-60563-109177 a č. j. 7686928/18/2006-60563-109177 jednoznačně vyplývá, že požadavek na „*nahlédnutí do spisu*“ (*zástupkyně žalobkyně se zajímala o soupis příjmů, které správce daně zahrnul do základu daně; viz bod II. žaloby*) byl vznesen při seznámení se zprávou o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, mj. konstatoval, že: „*Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť dle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty*

č. j. 9Af 27/2020

společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“ (srov. judikaturu uvedenou v bodu [34] napadeného rozhodnutí, či rozsudky téhož soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48, popř. ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, a ze dne 28. 3. 2019, č. j. 9 Afs 249/2018-45).

22. Žalovaný měl na základě shora uvedeného za to, že v daném případě byly naplněny zákonem i relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu stanovené podmínky pro použití náhradního způsobu stanovení daně podle § 98 DŘ, neboť v důsledku nesplnění zákonné povinnosti žalobkyně, tj. řádného vedení účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, nebylo možné stanovit daňovou povinnost na základě důkazů, přičemž daň bylo možno pomocí pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

23. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován).
25. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
26. Předmětem podnikání žalobkyně v roce 2013 a 2014 byl pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s bytovými prostory nacházející se ve Veselí nad Lužnicí, katastrální území Tábor. Ve vztahu k uvedenému předmětu podnikání žalobkyně nepodala v zákonné lhůtě ani v náhradní lhůtě (do 3. 8. 2016) na výzvy správce daně (k podání daňového přiznání za ZO 2013 ze dne 19. 7. 2016, č. j. 5725184/16/2006-51524-107796 a za ZO 2014 ze dne 19. 7. 2016, č. j. 5725289/16/2006-51524-107796), řádné daňové přiznání k DPPO, tudíž správce daně přistoupil k vyměření daně z moci úřední dle pomůcek ve

č. j. 9Af/27/2020

smyslu § 145 odst. 1 a § 98 daňového řádu a v návaznosti na zákon o daních z příjmů. Správce daně posoudil informace z reakce Československé obchodní banky, a. s. o stavech a pohybech peněžních prostředků ze dne 5. 9. 2016 a zjistil, že žalobkyně evidovala příjmy a výdaje na podnikatelských bankovních účtech, tj. vykazovala příjmy, které jsou předmětem daně ve smyslu § 18 odst. 1 ZDP a výdaje související se zdanitelnými příjmy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

27. Správce daně s ohledem na žádost žalobkyně shledal důvody k pokračování dokazování a zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPPO protokoly dle § 87 odst. 1 DŘ v návaznosti na § 60 až § 62 DŘ dne 1. 12. 2016, č. j. 8005860/16/2006-60563-109177 v případě ZO 2013 a č. j. 8005900/16/2006-60563-109177 v případě ZO 2014, v nichž požadoval předložit účtový rozvrh a vnitřní směrnice, rozvahu a výsledovku (po analytických účtech), hlavní knihu a účetní deník (po položkách), knihy faktur vydaných a přijatých, vystavené a přijaté daňové doklady (faktury), pokladní knihu, příjmové a výdajové pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, interní účetní doklady, inventarizaci majetku a závazků, skladovou evidenci zásob, odpisové plány majetku, veškeré smlouvy vztahující se k účetním operacím (např. nájemní, leasingové atd.) a tím prokázat tvrzení žalobkyně.
28. Žalobkyně opožděně předložila (až v průběhu daňové kontroly) daňová priznání k DPPO, avšak bez povinných příloh účetních závěrek, ve kterých deklarovala: za ZO 2013 (priznání č. j. 8534850/16/2006-51524-107796 ze dne 1. 12. 2016) výsledek hospodaření a základ daně 682 308 Kč, odečet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ze ZO 2011) 682 308 Kč, základ daně po úpravě a daň ve výši 0 Kč a za ZO 2014 (priznání č. j. 8534882/16/2006-51524-107796 ze dne 1. 12. 2016) výsledek hospodaření a základ daně 649 674 Kč, odečet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ze ZO 2011) 649 674 Kč, základ daně po úpravě a daň ve výši 0 Kč. Následně podáním ze dne 8. 12. 2016 žalobkyně doplnila i účetní závěrky k DPPO (ve zjednodušeném rozsahu).
29. Na základě zjištění, že účetnictví žalobkyně nebylo vedeno správně, úplně a průkazně tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz účetnictví ve smyslu § 7 odst. 1 a 2 a § 8 odst. 1 až 4 zákona o účetnictví, správce daně rozhodl o uložení pokuty žalobkyni za správní delikt dle § 37a zákona o účetnictví. Podnětem k zahájení správního řízení bylo zjištění porušení povinností dle účetních předpisů při správě daní v rámci probíhající daňové kontroly DPPO. Správní orgán v odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty uzavřel, že účetnictví účetní jednotky (žalobkyně) nebylo v letech 2013, 2014 a 2015 vedeno v souladu s účetními předpisy.
30. Správce daně ve zprávách o daňové kontrole zrekapituloval předložené dokumenty a průběh kontroly, vysvětlil důvod stanovení daně podle pomůcek, specifikoval pomůcky a postup při určení výnosů a nákladů, základu daně a daňové povinnosti a konstatoval, že žalobkyně realizovala ve ZO 2013 a ZO 2014 podnikatelskou činnost pronájem nemovitostí, avšak účetnictví je zpochybněno v rozsahu, který brání stanovení daně dokazováním (zpochybněn řádek 10 podaných priznání z důvodu, že účetnictví 2013 a 2014 je nesprávné a neúplné a vzhledem k tomu, že účetnictví žalobkyně nebylo vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a že nelze ověřit, zda účetní závěrka sestavená na jeho základě podává věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví, nelze pro zjištění základu daně dle § 23 odst. 10 ZDP vycházet z předloženého účetnictví), tudíž stanovil dle pomůcek za ZO 2013 výnosy v celkové výši 3 579 689 Kč, náklady v celkové výši 1 354 623 Kč a výsledek hospodaření, resp. základ daně

č. j. 9Af 27/2020

(před úpravou) 2 225 066 Kč (tj. výsledek hospodaření dle daňového subjektu ve výši 682 308 Kč byl zvýšen o 1 542 758 Kč na základ daně před úpravou 2 225 066 Kč), odečet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů 2 173 960 Kč, základ daně po úpravě 51 106 Kč (zaokrouhlený na 51 000 Kč) a daň ve výši **9 690 Kč** (při sazbě daně 19%). Za ZO 2014 stanovil dle pomůcek výnosy v celkové výši 5 149 921,99 Kč, náklady v celkové výši 1 338 499 Kč a výsledek hospodaření, resp. základ daně (před úpravou) 3 811 423 Kč (tj. výsledek hospodaření dle daňového subjektu ve výši 649 674 Kč byl zvýšen o 3 161 749 Kč na základ daně 3 811 423 Kč), základ daně po úpravě 3 811 423 Kč (zaokrouhlený na 3 811 000 Kč) a daň ve výši **724 090 Kč** (při sazbě daně 19%).

31. Žalobkyně se vyjádřila ke zprávám o daňové kontrole DPPPO podáním ze dne 30. 10. 2017, v němž sdělila, že nebyla splněna podmínka k přechodu na stanovení daně dle pomůcek, při zjištění základu daně nebylo vycházeno z výsledku hospodaření, ale z rozdílu mezi příjmy a výdaji, přičemž součástí příjmů jsou též zálohy na služby, které nejsou předmětem daně z příjmů a součástí nákladů nejsou i další náklady na správu, údržbu, opravy, pojištění nemovitostí, právní služby apod., které lze považovat za daňově uznatelné, tudíž použité pomůcky jsou zcela nepřiměřené a daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž odkazovala na doklady předložené při daňové kontrole. Žalobkyně poskytla dodatečně další písemnosti k daňové kontrole DPPPO, následně správce daně zpracoval doplnění kontrolních zjištění dle § 88 DŘ (viz č. j. 5513870/18/2006-60563-109177 ze dne 4. 7. 2018), v nichž opět zrekapituloval předložené dokumenty a průběh kontroly, vysvětlil důvod stanovení daně podle pomůcek, specifikoval pomůcky a postup při určení výnosů a nákladů, základu daně a daňové povinnosti a vyjádřil se k námitkám daňového subjektu v reakci na kontrolní zprávu a konstatoval, že předložené účetnictví stále nevyjadřuje soulad se zákonem o účetnictví a zákonem č. 67/2013 Sb., kterým se upravují některé otázky související s poskytováním plnění spojených s užíváním bytů a nebytových prostorů v domě s byty, ve znění pozdějších předpisů, tudíž potvrdil změnu původních údajů s dopadem na stanovenou daň:

- za ZO 2013 výnosy v celkové výši 4 379 689 Kč, náklady v celkové výši 2 520 958 Kč a výsledek hospodaření, resp. základ daně 1 858 731 Kč, položku odčitatelnou od základu daně dle § 34 odst. 1 ZDP (odečet daňové ztráty za r. 2011 ve výši 682 308 Kč, základ daně po úpravě částku 1 176 423 Kč a zaokrouhlený na částku 1 176 000 Kč, daň ve výši **223 440 Kč** (sazba daně 19%).

- za ZO 2014 výnosy v celkové výši 5 149 922 Kč, náklady v celkové výši 2 830 818 Kč a výsledek hospodaření, resp. základ daně 2 319 104 Kč, položku odčitatelnou od základu daně dle § 34 odst. 1 ZDP (odečet daňové ztráty za r. 2011) ve výši 649 674 Kč, základ daně po úpravě 1 669 430 Kč a zaokrouhlený na 1 669 000 Kč, daň ve výši **317 110 Kč** (při sazbě daně 19%).

32. Žalobkyně podala opakovaně vyjádření k doplnění kontrolního zjištění, ve kterém uvedla, že nebyla splněna podmínka na přechod na stanovení daně dle pomůcek a poukázala na rozdílný přístup k využití pomůcek při konstrukci výnosů (dle bankovních účtů, přičemž je zřejmé, že součástí došlých plateb za nájemné jsou též zálohy na služby) a nákladů (dle předložených dokladů). Správce daně zpracoval doplnění zpráv o daňové kontrole DPPPO, kdy potvrdil změnu údajů s dopadem na stanovenou daň.

č. j. 9Af 27/2020

33. Finálně tedy žalovaný vyšel z toho, že za ZO 2013 byly stanoveny dle pomůcek výnosy ve výši 4 379 689 Kč (příjem z prodeje bytu 800 000 Kč a příjmy na běžné účty celkem ve výši 3 579 689 Kč), náklady ve výši 2 520 958 Kč (odpisy majetku 1 297 405 Kč, náklady na výměnu oken 73 000 Kč, správu a údržbu nemovitostí 375 600 Kč, daň z nemovitostí 31 198 Kč, daň z převodu nemovitostí 32 000 Kč, zůstatková cena bytu 157 325,93 Kč, provize za prodej bytu 24 000 Kč, smluvní pokuty 9 345,27 Kč, pojištění domů 6 011 Kč, úroky z úvěru 382 397,25 Kč a ze smluvního úroku 8 855 Kč, a náklady na montážní, kontrolní, revizní úkony na elektroinstalacích a na servis vodoměrů v celkové výši 97 800,30 Kč a bankovní poplatky 26 020,29 Kč). Výsledek hospodaření, resp. základ daně byl ve výši 1 858 731 Kč, po odečtu daňové ztráty od základu daně ve výši 1 858 731 Kč, byl základ daně po úpravě a zaokrouhlený ve výši 0 Kč a daň ve výši **0 Kč** (str. 19 zprávy za ZO 2013).
34. Za ZO 2014 vyšel žalovaný z toho, že byly stanoveny dle pomůcek výnosy ve výši 5 149 921 Kč (příjmy na běžné účty celkem ve výši 5 149 922 Kč vč. příjmu z prodeje bytu 438 900 Kč), náklady ve výši 2 830 817 Kč (odpisy majetku 1 233 528 Kč a náklady na drobné nákupy 28 588 Kč, na správu a údržbu bytů ve výši 375 600 Kč, na daň z nemovitostí 29 186 Kč, zůstatková cena bytu 91 444,09 Kč, úrok z prodlení 1 921,13 Kč, pojištění domů 36 068 Kč, kontrola požárních hydrantů 3 059 Kč, úroky z úvěrů 260 586,54 Kč, mimořádné náklady (dofakturace) 20 764,60 Kč, opravy elektroinstalace, topenářské a výkopové práce ve výši 210 585,10 Kč, montáž měřidel tepla a ostatní služby ve výši 463 702 Kč a bankovní poplatky 75 785,03 Kč). Výsledek hospodaření, resp. základ daně byl ve výši 2 319 104 Kč, po odečtu daňové ztráty od základu daně ve výši 315 229 Kč, byl základ daně po úpravě a zaokrouhlený ve výši 2 003 000 Kč a daň ve výši **380 570 Kč** (str. 21 zprávy za ZO 2014).
35. Správce daně poté dle § 147, § 145 odst. 1 ZDP a § 98 DŘ vyměřil žalobkyni platebními výměry DPPPO ze ZO 2013 a ZO 2014 v této výši.
36. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
37. Dle § 98 odst. 1 DŘ „[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.“
38. Dle § 98 odst. 2 DŘ „[s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“
39. Dle § 98 odst. 3 DŘ „[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.“
40. Dle § 98 odst. 4 DŘ „[n]eprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.“

č. j. 9Af 27/2020

41. Dle § 135 odst. 1 DŘ „*řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.*“
42. Dle § 145 odst. 1 DŘ „*n]ebylo-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.*“
43. Dle § 145 odst. 2 DŘ „*p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*“
44. Dle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) „*účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.*“
45. Dle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví „*z]obrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchýlně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.*“
46. Dle § 92 odst. 3 DŘ „*d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“
47. Dle § 92 odst. 4 DŘ „*p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“
48. Dle § 66 odst. 1 DŘ „*d]aňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech.*“
49. Dle § 66 odst. 2 DŘ „*d]aňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.*“
50. Dle § 88 odst. 2 DŘ „*s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.*“
51. Soud o věci uvážil následovně.

č. j. 9Af 27/2020

52. Na úvod soud předesílá, že neshledal důvod odchýlit se od závěrů rozsudku č. j. 8Af 30/2020 – 36 vydaného zdejší soudem dne 11. 10. 2022 ve skutkově obdobné věci týchž účastníků, týkající se toliko jiného zdaňovacího období (rok 2015).
53. Městský soud rovněž nesdílí výtku žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému [viz náleží ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43]. Nesouhlas žalobkyně se způsobem vypořádání odvolacích námitek nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu nezpůsobuje (viz analogicky rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný zabýval všemi odvolacími námitkami žalobkyně komplexně a ve zcela dostačujícím rozsahu. Napadené rozhodnutí není ani nesrozumitelné (viz § 76 odst. 1. písm. a) s. ř. s.), neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o skutkových a právních důvodech, které vedly žalovaného k vydání rozhodnutí a je srozumitelné, výrok není rozporný s odůvodněním, výrok má oporu v zákoně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS).
54. K *první žalobní námitce* soud konstatuje, že primárním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo porušení povinnosti žalobkyně vést účetnictví řádně. Z formálního hlediska vzal městský soud předně v úvahu, že správce daně rozhodnutím č. j. 4215990/17/2006-60563-109177 ze dne 21. 6. 2017 uložil žalobkyni pokutu podle § 37a zákona o účetnictví za správní delikt nevedení správního, úplného a průkazného účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz účetnictví ve smyslu § 7 odst. 1 a 2 a § 8 odst. 1 – 4 zákona o účetnictví. V podané žalobě pak sama žalobkyně připustila, že vedení účetnictví bylo komplikované, neboť došlo ke ztrátě řady podkladů a muselo být rekonstruováno. Skutečnost, že bylo účetnictví vedeno způsobem nesouladným se zákonem o účetnictví a o nedostačujícím stavu takto vedeného účetnictví vzal soud z důvodu pravomocného rozhodnutí o přestupku za prokázanou. Rovněž nepodání daňového přiznání v řádné ani v náhradní lhůtě považoval soud za prokázané, neboť uvedené nebylo ani samotnou žalobkyní rozporováno.
55. Dle odborné literatury, „[z]ákladní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění svých zákonných povinností daňovým subjektem. Mezi tyto povinnosti patří zejména podání daňových tvrzení v zákonných lhůtách, resp. k výzvě správce daně, a to ve tvaru a formě, kterou zákon požaduje (srov. § 135 a násl., § 145), [...] řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zák. o účetnictví, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním (srov. § 125 a násl.), [...]. Jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti neplní v takové míře, že daň v tomto důsledku již nelze stanovit dokazováním (pro převažující absenci relevantních důkazů), pak má správce daně právo (ale i povinnost) zvolit pro stanovení daně v pořadí další metodu, a tou je užití pomůcek.“ .“ (srov. Baxa, Josef. § 98 Pomůcky a sjednání daně. In: Baxa, Josef, Ondřej Dráb, Lenka Kaniová, Petr Lavický, Alena Schillerová, Karel Šimek a Marie Žišková. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-8-3]). K uvedenému je ale nezbytnou podmínkou, že porušení povinností je takového rázu, že daň již nelze dokazováním stanovit. Daňový subjekt tak nesplní svou základní povinnost, a to je unesení důkazního břemene (§ 92 DŘ). Aby bylo možno přejít na stanovení daně pomůckami, je dle judikatury (viz

č. j. 9Af 27/2020

rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 21/2013) nezbytné zpochybnit podstatnou část předložených důkazních prostředků, nesmí se jednat o marginální pochybení. Důkazními prostředky budou zejména povinné evidence ve smyslu § 92 odst. 5 DŘ. Tak např. z hlediska účetnictví a přechodu na pomůcky platí, že musí být správcem daně zpochybněna podstatná část účetnictví a toto musí být nevěrohodné jako celek neposkytující věrohodný obraz o hospodaření daňového subjektu (viz rozsudek NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 87/2011). Příkladem bude ztráta účetnictví či zpochybnění více než 50 procent vedených údajů. Obdobným způsobem je nutno přistupovat i k ostatním povinným evidencím či souhrnům důkazních prostředků tam, kde evidence nemusí být vedeny.

56. V projednávaném případě bylo zpochybněno vedení účetnictví za celé sledované období, neboť jak uvedla sama žalobkyně, osoba, která byla zmocněna za žalobkyni v uvedeném jednat a která byla jedinou osobou spravující datovou schránku žalobkyně a jedinou osobou vedoucí účetnictví, dne 11. 7. 2016 náhle zemřela (doloženo úmrtním listem, který je součástí správního spisu). Žalobkyně sama připustila, že vedení účetnictví bylo komplikované, neboť došlo ke ztrátě řady podkladů. Dokumenty, které byly žalobkyní předloženy, tak pocházely z rekonstrukce účetnictví žalobkyně, nikoliv z řádně vedeného účetnictví. Nadto, ani takto zrekonstruované účetnictví nebylo úplné, nebylo vyhotoveno v souladu se zákonem o účetnictví, a proto bylo zpochybněno.
57. Dle obsahu správního spisu žalobkyně v rozhodném období nezaznamenávala účetní případy do účetních knih na základě účetních dokladů. Podle výpisu z bankovních účtů žalobkyně účtovala na každém z bankovních účtů jen jedním zápisem za celý rok a jedním zápisem o rozdílu mezi počátečním a konečným zůstatkem uvedeným na výpisech z bankovních účtů. Dále správce daně vyšel ze zjištění, že žalobkyně na základě jediného interního dokladu účtovala všechny nájmy za celý rok jednou položkou nazvanou například „prosinec 2013“, přestože z výpisu z bankovních účtů jsou patrné platby od nájemníků v každém měsíci. Zároveň správce daně vyšel ze zjištění, že žalobkyně byla sankcionována za nevedení řádného účetnictví.
58. Závěr žalovaného, že nesprávné resp. nikoli řádné vedení účetnictví odůvodňuje stanovení daně pomocí pomůcek, je tak správný. Zákonné podmínky pro postup správce daně ve smyslu §145 odst. 1 a § 98 DŘ splněny byly. Vedle judikatury uváděné žalovaným v napadeném rozhodnutí soud rovněž poukazuje na novější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021 – 21, podle kterého: *„[p]ři stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy. (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, rozsudek č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).“*
59. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Primárně to byla žalobkyně, koho stíhala povinnost podat daňové přiznání a ke skutečnostem v něm

č. j. 9Af 27/2020

uvedeným předložit relevantní, úplné a pravdivé důkazy. Pokud žalobkyně uvedenou povinnost nesplnila, byl postup správce daně, následně potvrzený žalovaným, zcela v souladu s daňovým řádem a stanovení daně na základě pomůcek bylo správné. Soud proto shledal první žalobní námitku nedůvodnou.

60. I v případě *druhé žalobní námitky* se soud ztotožňuje se závěry žalovaného. Jak se podává z obsahu správního spisu a napadeného rozhodnutí, ani zde žalobkyně nedostala své důkazní povinnosti. Náklady na topení, vodné a stočné ve výši 3 000 000 Kč tvrzené žalobkyní nelze bez dalšího vzít za prokázané, neboť žalobkyně o jejich náhradách a jejich vyúčtování (pokud byly přijímány od nájemníků) neúčtovala. Ze záznamů žalobkyně není patrné, co vše zálohy za služby zahrnují, zda jsou vyúčtovány ve stanoveném období všechny tyto podpoložky služeb, nebo zda jsou některé z nich stanoveny pevnou částkou bez ohledu na skutečný stav na konci vyúčtovaného období. Přesto, že žalobkyně spolu s odvoláním předložila faktury za teplo za rok 2013 a 2014, závěry napadeného rozhodnutí vyvrátit nemůže. Za situace, kdy přijaté zálohy na teplo, provozní náklady, vodné a stočné nebyly podle jednotlivých nájemníků vůbec rozúčtovány, nelze uzavřít, že výsledná daňová povinnost byla žalobkyní stanovena v hrubém nepoměru s povinností stanovenou na základě dokazování.
61. Nadto soud uvádí, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66 nebo č. j. 1 Afs 174/2019 - 34). *Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018 - 46). Tak tomu v případě druhé žalobní námitky nebylo, neboť žalobkyně napadá konkrétní pomůcku, které až ve spojení s dalšími pomůckami tvoří finální rozhodnutí správce daně.
62. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud „*Při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek.*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64, č. 633/2005 Sb. NSS).
63. Soud proto ke druhé žalobní námitce uzavírá, že žalovaný se při přezkumu dostatečně zabýval námitkami žalobkyně vztahujícími se k zahrnutí plateb na služby do příjmů a nerefluktování faktur za teplo, neboť posuzovat jednotlivé pomůcky a jejich použití nebo naopak potenciální pomůcky a jejich nepoužití je úvahou správce daně a žalovaný použití jednotlivých pomůcek nepřezkoumává. Ani druhá žalobní námitka proto není důvodná.

č. j. 9Af 27/2020

64. Ke *třetí žalobní námitce*, kterou žalobkyně namítala porušení § 88 odst. 2 DŘ, soud uvádí, že žalobkyně byla sdělením ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5513870/18/2006-60563-109177, seznámena se změnou výsledku kontrolního zjištění. Přílohou uvedeného sdělení byly výsledky kontrolního zjištění za roky 2013-2015. Ve sdělení byla žalobkyně poučena o možnosti požádat o prodloužení lhůty k vyjádření se, což také učinila a její žádosti bylo vyhověno dne 31. 7. 2018, č. j. 6402869/18/2006-60563-109177, kdy lhůta byla v souladu s návrhem žalobkyně prodloužena do 15. 9. 2018. Dne 14. 9. 2018 se žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila podáním, na které následně správce daně ve zprávě o daňové kontrole reagoval. Pokud by tomu tak nebylo, postrádal by institut vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění jakýkoliv smysl. Dle NSS „[p]rojednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, **proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu** [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně“ (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42, pozn. *zvýraznění doplněno soudem*). Pokud by šlo o zcela novou, zásadní změnu rozhodnutí správce daně, bylo by na místě zabývat se možností žalobkyně na uvedené reagoval. V posuzované věci je ale zjevné, že správce daně pouze reagoval na vyjádření žalobkyně a zodpovídal a vysvětloval žalobkyni položené otázky. Soud proto neshledal ani třetí žalobní námitku důvodnou.
65. Ke *čtvrté žalobní námitce*, týkající se neumožnění nahlédnutí do spisu, soud poznamenává, že požadavek na „*nahlédnutí do spisu*“ (zástupkyně žalobce se zajímala o soupis příjmů, které správce daně zahrnul do základu daně; viz bod II. žaloby) byl vznesen při seznámení se se zprávou o daňové kontrole. Celá tato žalobní námitka zní: „[n]avíc žalobci nebylo umožněno nahlédnutí do spisu, resp. když se zplnomocněná daňová poradkyně zajímala o soupis příjmů, které žalovaný zahrnul do základu daně, bylo mu kontrolní pracovníci správce daně sděleno, že jsou to **její interní záznamy**. Viz Protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 29. 10. 2018, str. 4. Není tudíž pravda, jak tvrdí žalovaný, že „...nebylo ze spisového materiálu nijak zjištěno, že by mu dané právo bylo odepřeno...“ (str. 21 Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství).“ (str. 7 odst. 2 žaloby)
66. Soud se proto dále zabýval obsahem protokolů o projednání zpráv o daňové kontrole ze dne 29. 10. 2018 č. j. 7686886/18/2006-60563-109177 a č. j. 7686928/18/2006-60563-109177, v nichž je na str. 3-4 uvedeno: „[j]á trvám na vyjádření ze dne 14. 9. 2018. Rozhodně nesouhlasíme s vyšší stanovených příjmů, správce daně se pečlivě nezajímal s vyšší příjmů, stanovil je zjevně nepřiměřeně a správce daně nesdělil, že má pochybnosti o správnosti předložené tabulky o předpisu nájemného, čímž daňovému subjektu neumožnil, aby příjmy v uvedené tabulce prokázal. Žádala jsem o předložení částek, které správce daně započítal do výnosů, konkrétně na dlužných položek, příchozích na b.ú., z níž vycházel, a to mi správce daně odmítl poskytnout k nahlédnutí.“
67. Písemné vyjádření žalobkyně ze dne 14. 9. 2018 ale neobsahuje o odepření nahlédnutí do spisu žádné informace. Soudu proto není zřejmé (a z obsahu správního spisu nebylo lze dohledat), kdy a za jakých okolností mělo k údajnému odepření nahlédnutí do správního spisu dojít. Jelikož žalobkyně neuvedla k namítanému pochybení správce daně bližší informace, soud neshledal důvodnou ani poslední, čtvrtou žalobní námitku, a to zejména s ohledem na její obecnost. K tomu soud považoval za vhodné poznamenat, že řízení

č. j. 9Af 27/2020

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předkládá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. *Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobkyni domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 1As 475/2020-37).

68. Na závěr soud ke shora uvedenému poznamenává, že žalobní námitky obsažené v projednávané žalobě byly žalobkyní uplatněny již v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s těmito odvolacími námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí (na str. 18-25). Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné a zákonné mimo shora uvedené odůvodnění odkazuje i na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp.zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp.zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

VI. Závěr a náklady řízení

69. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny platební výměry správce daně, bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky uplatněné žalobkyní nejsou opodstatněné. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul.
70. 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. Soud mu proto 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

č. j. 9Af 27/2020

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 30. března 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu