



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **D. R.**, zast. Mgr. Luděkem Růžičkou, advokátem se sídlem Matky Boží 1182/9, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2019, č. j. 49123/19/5200-10423-709175, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2021, č. j. 30 Af 71/2019-140,

t a k t o :

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Kasační stížnost se zamítá.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 3 400 Kč k rukám jeho zástupce, Mgr. Ludka Růžičky, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 7. 2018, č. j. 3529193/18/3001-52521-705733. Tímto rozhodnutím správce daně autoremedurou vyhověl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 9. 2017, č. j. 3735316/17/3001-52521-705733, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 ve spojení s § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena za

zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) ve výši 2 997 031 Kč a stanovena povinnost zaplatit penále. Správce daně přisvědčil žalobci v tom, že s ohledem na skutkové okolnosti bylo nezbytné přistoupit na doměření daně podle pomůcek.

[2] Správce daně nejprve v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce neprokázal, že jím deklarované a uplatněné výdaje ve výši 14 241 303,49 Kč jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně proto snížil uplatněné výdaje z původní výše 15 442 810 Kč na 1 241 393,49 Kč a upravil dílčí základ daně dle § 7 zákona o daních z příjmů na 14 364 000 Kč.

[3] V odůvodnění rozhodnutí, kterým vyhověl odvolání žalobce, správce daně vysvětlil, že v napadeném platebním výměru byl nesprávně stanoven dílčí základ daně. Nově dospěl k závěru, že na základě výsledku daňové kontroly nebylo možné ověřit skutečnosti nezbytné pro správné stanovení daně. Přistoupil proto ke stanovení daně žalobci podle pomůcek. Zároveň správce daně s ohledem na specifickou skupinu zboží, s níž žalobce obchodoval (obuv v neoriginálních nebo poškozených krabicích, vruty, kosmetika, spořiče paliva, *inject paper*), neidentifikoval srovnatelný subjekt, jehož ekonomické ukazatele by mohl použít jako pomůcku pro stanovení daně žalobci. Pro stanovení výše daňově účinných výdajů proto využil postup dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů spočívající v aplikaci paušálně vynaložených výdajů ve výši 60 %. V rozhodnutí o odvolání tak správce daně snížil daň doměřenou žalobci na 1 205 945 Kč a penále na 246 550 Kč. Doměřený daňový bonus ve výši -26 808 Kč zůstal nezměněn. Žalovaný tento postup správce daně potvrdil jako správný.

[4] Krajský soud žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou námitku prekluze práva správce daně stanovit žalobci za předmětné zdaňovací období daň. Nepřisvědčil ani námitkám žalobce, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně dostatečným způsobem zpochybnil, že žalobce splnil svou povinnost prokázat vše, co uvedl v daňovém tvrzení. Daň nemohla být stanovena dokazováním, neboť správce daně zpochybnil převážnou většinu výdajů, které žalobce v daňovém tvrzení uplatňoval.

[6] Krajský soud se však ztotožnil se žalobcem v tom, že použití paušálně vynaložených výdajů jako pomůcky vedlo v projednávané věci k nespolehlivému stanovení daně. Nedošlo však k žádnému ze zásadních excesů při použití pomůcek, které by se vyznačovaly logickou neudržitelností úvah správce daně. Správce daně se nejprve pokusil nalézt subjekty srovnatelné s žalobcem, a když neuspěl, použil jako pomůcku paušální výši uplatněných výdajů vztahujících se na živnostníky podle § 7 zákona o daních z příjmů. Parametry pro zjištění subjektů srovnatelných s žalobcem však správce daně podle krajského soudu stanovil příliš úzce.

[7] Krajský soud uvedl, že snahou správce daně by mělo být co nejadekvátnější přiblížení se daňové povinnosti a odpovídající vyhledání více či méně srovnatelných subjektů s ohledem na všechny okolnosti a specifika případu. Nebylo mu proto zřejmé, proč se

pokračování

správce daně v posuzované věci omezil při hledání srovnatelných daňových subjektů jenom na ty, které spadají do jeho místní příslušnosti, a nerozšířil kritéria vyhledávání na subjekty v rámci celé České republiky, případně detaily vyhledávání nezobecnil. Právě to, že žalobce podniká ve velkoobchodu, považoval krajský soud za podstatné, neboť je podle něj pravděpodobné, že obchodní marže velkoobchodníků budou po celé České republice přibližně stejné. I kdyby snad podobný daňový subjekt jako žalobce v rámci celé České republiky neexistoval, mohl správce daně zjistit obecné obchodní marže velkoobchodníků a vycházet například právě z nich.

[8] Paušální stanovení uplatněných výdajů podle krajského soudu nebylo správcem daně použito ve srovnatelné situaci, v níž již Nejvyšší správní soud takový postup aproboval. S ohledem na specifika paušálního stanovení uplatnění výdajů se ani krajskému soudu nejevilo jako vhodné tuto pomůcku zvolit ve vztahu k žalobci. Nadto krajský soud uvedl, že paušálně stanovené výdaje nezohledňují specifika podnikání žalobce jako velkoobchodníka a výdajový paušál je ze zákona omezen maximální částkou, která byla překročena. Ačkoliv uplatnění výdajového paušálu jako pomůcky obecně připustit lze, v žalobcově případě to nebylo na místě.

[9] Za situace, kdy šetření srovnatelných subjektů bylo provedeno nedostatečně, podle krajského soudu nemohl obstát závěr správce daně, že nebylo možné nalézt subjekt srovnatelný se žalobcem, a proto bylo nutné stanovit výdaje paušálem dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. V nezohlednění toho, jakým způsobem či s jakým zbožím žalobce podniká, spatřoval krajský soud porušení § 98 odst. 2 daňového řádu.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Podle stěžovatele nejsou závěry krajského soudu navzájem slučitelné. Pokud bylo řečeno, že nedošlo k excesům při použití pomůcek, nelze říct, že daň nebyla stanovena spolehlivě. Jinými slovy – buď došlo k excesům, a pak daň není stanovena spolehlivě, anebo k excesům nedošlo, a pak je stanovení daně v souladu s § 98 daňového řádu dostatečně spolehlivé. Krajský soud přitom ani sám uvedený rozpor nijak nevysvětlil či neodůvodnil. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nelze vyhovět námitkám, které nesměřují k zásadním pochybením či excesům, ale pouze zpochybňují spolehlivost stanovené daně podle pomůcek.

[12] Jak navíc sám krajský soud uvedl, důkazní břemeno k prokázání toho, že daň podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, leží na daňovém subjektu. Ten přitom nespolehlivost stanovení daně podle pomůcek nijak neprokázal, pouze (ničím nepodloženě) tvrdil. Krajský soud těmto nepodloženým tvrzením přisvědčil a vycházel z toho, že ve velkoobchodě je dosahováno mnohem nižších marží než 40 %. Zároveň nijak nevzal v potaz specifčnost prodávaného zboží, které mohl žalobce nakoupit za zlomek ceny.

[13] Bylo na žalobci, aby uvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložil relevantními důkazy. Tak tomu však v řešeném případě nebylo. Žalobce neprokázal, že ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů nemohl být daňový základ přibližně tak vysoký, jako mu byl správcem daně stanoven. Krajský soud své přesvědčení, že výdaje ve výši 60 % nejsou stanoveny dostatečně spolehlivě, rovněž ničím konkrétním nepodložil.

[14] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že správce daně pochybil při vyhledávání srovnatelných subjektů. Zvolil logické vyhledávací kritérium podle oblasti obchodu, která odpovídala zboží, s nímž žalobce obchodoval. Je pravdou, že správce daně mohl po neúspěšném vyhledávání v Jihomoravském kraji rozšířit vyhledávání na území celé České republiky. Postup správce daně však nelze zdaleka označit za excesivní (ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu), a to navíc za situace, kdy poté, co žádný srovnatelný subjekt nenašel, nerezignoval a prostřednictvím veřejně dostupných dat nacházejících se na internetu vyhledával informace vztahující se k jednotlivým druhům zboží. K porovnání s maloobchodem přistoupil až poté, co se mu nepodařilo zjistit v rámci velkoobchodu v Jihomoravském kraji srovnatelný subjekt. Svá zjištění navíc ani nepoužil.

[15] K samotnému použití paušálních výdajů stěžovatel uvádí, že i subjekty působící v rámci velkoobchodu mohou tento paušál standardně využívat. Z tohoto pohledu tak nelze mít za to, že by postup správce daně jakýmkoliv způsobem odporoval logickému uvažování. Mohou-li uvedeného výdajového paušálu standardně využívat subjekty vykonávající činnost v oblasti velkoobchodu, není důvod mít za to, že zrovna v případě žalobce by tomu tak být nemělo. To navíc za situace, kdy žalobce nedoložil, že by mu výdaje ve výši 60 % neumožňovaly dosáhnout jeho zdanitelných příjmů. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že použití výdajového paušálu jako pomůcky je v souladu s judikaturou správních soudů. Překročení zákonného limitu pro uplatnění výdajového paušálu považoval za výhodu pro žalobce.

[16] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 21. 6. 2023, č. j. 2 Afs 333/2021-57, řízení přerušil, neboť dospěl k závěru, že ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé.

[18] Usnesením ze dne 7. 12. 2022, č. j. 8 Azs 172/2020-56, totiž předložil 8. senát Nejvyššího správního soudu rozšířenému senátu otázku, jež byla v rozhodovací praxi soudu řešena rozdílně: „*Má být kasační stížnost podaná proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro odpadnutí předmětu řízení před Nejvyšším správním soudem, pokud správní orgán vydá nové rozhodnutí ve správním řízení v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu?*“ V nyní projednávané věci přitom po zrušení rozhodnutí stěžovatele napadeným rozsudkem krajského soudu stěžovatel vydal nové

pokračování

rozhodnutí ve věci. Nejvyšší správní soud proto považoval výsledek řízení před rozšířeným senátem za rozhodný pro posouzení podmínek řízení v nyní projednávané věci.

[19] Usnesením ze dne 27. 2. 2024, č. j. 8 Azs 172/2020-66, rozšířený senát vrátil věc 8. senátu a vyslovil právní názor, že *„předmětem řízení o kasační stížnosti proti konečnému rozhodnutí krajského soudu je toto rozhodnutí. Dokud napadené rozhodnutí krajského soudu existuje, nelze kasační stížnost odmítnout pro odpadnutí předmětu řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.“*

[20] Nejvyšší správní soud proto výrokem I. rozhodl o pokračování v řízení, neboť odpadl důvod pro přerušení. Zároveň v intencích právního názoru vysloveného rozšířeným senátem v usnesení č. j. 8 Azs 172/2020-66 přistoupil k meritornímu posouzení kasační stížnosti, neboť vydání nového rozhodnutí stěžovatelem nezaložilo důvod pro odmítnutí kasační stížnosti podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[22] Kasační stížnost **není důvodná**.

[23] V projednávané věci není předmětem sporu, zda bylo zákonným postupem, že správce daně nestanovil daň dokazováním, ale podle pomůcek. V tomto ohledu krajský soud výtkám žalobce nepřisvědčil, a stěžovatel tak logicky nečiní tyto závěry předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti. Podstatu věci tvoří nesouhlasná polemika stěžovatele se závěrem krajského soudu, že nepostupoval při stanovení daně podle pomůcek tak, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

[24] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *„správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“*

[25] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *„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.“*

[26] Při stanovení daně podle pomůcek daňový řád správci daně dává demonstrativní výčet toho, co lze jako pomůcky použít. Správci daně však není předepsáno, jakou konkrétní pomůcku má v jednotlivých případech použít, takže má k dispozici správní uvážení. Daňový řád však klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše citovaný § 98 odst. 4 daňového řádu).

[27] Pokud jsou již tedy splněny podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, může daňový subjekt úspěšně brojit proti výsledně stanovené dani pouze ze dvou důvodů.

[28] V první řadě může namítat, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně refletovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje soukromou vysokou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, nebo ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34). V rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, Nejvyšší správní soud dokonce uvedl, že metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení, nemůže být vůbec považována za pomůcku.

[29] I pokud by k takovému zásadnímu pochybení ze strany správce daně nedošlo, platí, že jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka či jeho daňové povinnosti musí mít pomůcky racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55). Termín „dostatečně spolehlivého“ stanovení daně je přitom neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě. Není možno zobecnit situace, kdy je tento pojem vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah.

[30] Daňový subjekt má tedy i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námitky proti tato pravidla nerespektujícímu postupu správce daně. Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se však musí týkat pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě proto, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34).

pokračování

[31] Lze shrnout, že daňový subjekt může namítat, že zvolené pomůcky představují vybočení z mezí správního uvážení, neboť zcela zjevně odporují elementárním zásadám logického myšlení, obsahují závažné početní chyby, vychází z nesprávných údajů nebo představují jiný jednoznačný exces, nebo že úvahy správce daně při volbě pomůcek nelze vůbec přezkoumat. Pokud však k takovému pochybení ze strany správce daně nedojde, daňový subjekt může stále prokázat, že výsledná daňová povinnost mu byla stanovena ve zcela nepřiměřené výši, tedy že je v hrubém nepoměru s výší daně, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.

[32] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit námitce stěžovatele, že je napadený rozsudek vnitřně rozporný. Krajský soud totiž, pokud zhodnotil, že se stěžovatel při volbě pomůcek nedopustil excesu, zjevně postupoval v intencích výše shrnuté judikatury Nejvyššího správního soudu. K použití daňového paušálu uvedl, že jako pomůcka neodporuje elementárním zásadám logiky ani netrpí jinými obdobnými nedostatky, že by již na základě neudržitelnosti úvah správce daně mohl být daňový subjekt úspěšný. Následně krajský soud hodnotil žalobní námitky v kontextu druhého judikaturou vymezeného požadavku, tedy dostatečně spolehlivého stanovení výsledné daňové povinnosti. V tomto ohledu dal krajský soud za pravdu žalobci.

[33] Krajský soud vycházel ze stejných judikатурních východisek, která Nejvyšší správní soud shrnul výše. Dospěl ke správnému závěru, že napadené rozhodnutí neobstojí a musí být zrušeno. Zároveň však Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné právní názor, na němž krajský soud založil své rozhodnutí, korigovat.

[34] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že použití paušálně stanovených výdajů podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů není excesem ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel tento právní názor krajského soudu v kasační stížnosti nerozporoval, neboť mu zřejmě konvenuje. Otázka excesů při výběru pomůcek je však neoddělitelně spjata s podstatou přezkumu dostatečně spolehlivého stanovení daně podle pomůcek. Jak totiž vyplývá z již citované judikatury, v případě, že se správce daně dopustí excesu při volbě pomůcek, znamená to, že se vůbec nedá hovořit o tom, že by stanovená daň dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu, resp. že by takový postup mohl vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti.

[35] Zákon o daních z příjmů dává určitým skupinám poplatníků této daně na výběr ze dvou způsobů, jakým mohou upravit základ daně o vynaložené výdaje. Prvním je standardně prokazovat výši výdajů účelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud však nechtějí postupovat tímto způsobem, mohou za podmínek stanovených v § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvolit, že se výše výdajů bude odvíjet od výše dosažených příjmů v míře určené pevnou procentní sazbou. Takto si daňový subjekt vybere stanovení daňově účinných výdajů paušální částkou (někdy se užívá výrazů „daňový paušál“ či „výdajový paušál“).

[36] Výdaje stanovené paušálním fixně stanoveným poměrem k dosaženým příjmům jsou čistou fikcí. Žádné reálně vzniklé výdaje totiž daňový subjekt nedokládá. Podstatou daňového paušálu je zjednodušit způsob, jakým mohou daňové subjekty stanovit svůj základ daně. Zákonodárce si je přitom vědom skutečnosti, že takto stanovený základ daně nebude

zpravidla odpovídat základu daně, který by byl zjištěn dokazováním příjmové i výdajové složky. Explicitně je tento záměr zákonodárce vyjádřen např. v důvodové zprávě k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní: „*Základním principem při určování základu daně z příjmů ze samostatné činnosti je vycházet ze skutečných příjmů a výdajů, zákon připouští paušalizaci daňové povinnosti, tedy po teoretické stránce určité vědomé zneprěsnění jedné či obou stránek základu daně z důvodu snížení administrativní náročnosti a zjednodušení systému.*“

[37] Samotná procentuální míra, kterou se stanoví výdaje podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je pak čistě arbitrární. Žádným způsobem v ní není reflektována ekonomická realita jednotlivých daňových subjektů. To znamená, že všem daňovým subjektům uplatňujícím daňový paušál bude výše výdajů stanovena stejným způsobem, a potenciálně tak mají na zboží a službách stejnou marži. Ve skutečnosti se však s ohledem na konkrétní oblasti a způsoby podnikání budou poměry mezi příjmy a výdaji u těchto daňových subjektů přirozeně lišit. Daňový paušál tak budou volit pro účely stanovení základu daně zpravidla ty daňové subjekty, pro které je tento způsob výhodnější než daňově účinné výdaje prokazovat.

[38] Stěží si lze představit, že by použití daňového paušálu jako pomůcky bylo způsobilé založit kvalifikovaný odhad ekonomické reality daňového subjektu či jeho daňové povinnosti ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, když smyslem daňového paušálu je zcela cíleně umožnit daňovým subjektům stanovit základ daně co nejjednodušším způsobem právě na úkor zohlednění konkrétních okolností jejich podnikání. Použití daňového paušálu jako pomůcky tak naplňuje definici excesu při výběru pomůcky, protože se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň odhadem, který by dostatečně spolehlivě reflektoval okolnosti podnikání konkrétního daňového subjektu.

[39] Je pravdou, že použití daňového paušálu jako pomůcky už Nejvyšší správní soud v minulosti připustil, a to v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 4 Afs 108/2018-36, nicméně učinil tak za zcela specifických okolností, které nejsou porovnatelné s nyní řešeným případem.

[40] Ve věci sp. zn. 4 Afs 108/2018 žalobce v průběhu daňového řízení vůbec nebyl schopen vysvětlit, jakým způsobem podnikal. Správce daně tak nemohl uvažovat o tom, že by jako pomůcku použil porovnání s jinými srovnatelnými daňovými subjekty, neboť neměl dost informací k tomu, aby mohl srovnatelný subjekt definovat. Nejvyšší správní soud tedy posuzoval důvodnost kasační argumentace žalobce o dani stanovené v nepřiměřené výši za situace, kdy správce daně neměl jinou možnost než zvolit daňový paušál jako pomůcku *ultima ratio*, neboť jinak by nebyl schopen stanovit daň podle pomůcek a musel by přistoupit k sjednání daně. Naproti tomu v nyní projednávané věci měl správce daně dostatek informací k tomu, aby subjekt srovnatelný s žalobcem definoval.

[41] Z výše uvedených důvodů nelze závěry rozsudku č. j. 4 Afs 108/2018-36 aplikovat na nyní projednávanou věc. Správce daně se nenacházel ve specifické situaci, v níž Nejvyšší správní soud neshledal použití daňového paušálu jako pomůcky nezákonným. Pokud

pokračování

správce daně nastavil parametry pro určení srovnatelného subjektu příliš úzce (což stěžovatel v kasační stížnosti sám připouští), a proto žádné subjekty srovnatelné se žalobcem nenašel, nejde o totožnou situaci jako když správce daně nemá žádné informace, které by k definici srovnatelného subjektu mohl použít. Akceptovat možnost použití daňového paušálu jako pomůcky v situacích obdobných té, jaká nastala v nyní projednávané věci, by mohlo vést k riziku nadužívání této metody na úkor postupů, vedoucích ke skutečně kvalifikovanému odhadu ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu.

[42] Konečně jak uvádí krajský soud, použít jako pomůcku daňový paušál v nyní projednávané věci nebylo vhodné ani z důvodu, že jeho užití je podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů omezeno maximální možnou částkou výdajů, kterou takto lze jako daňově účinnou uplatňovat. Podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů lze paušálně uplatňovat daňově účinné výdaje nejvýše do 1 200 000 Kč. Žalobce vykázal ve zdaňovacím období roku 2013 zdanitelné příjmy ve výši přes 15 milionů Kč. Výdaje stanovené paušálně ve výši 60 % z příjmů tak u žalobce tuto hranici několikanásobně přesáhly. Pokud správce daně zvolil pro stanovení daně takovou pomůcku, že aplikoval na žalobcovy příjmy paušál zavedený § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, aniž však zohlednil tamtéž stanovený limit, ocitl se zcela mimo dané ustanovení, neboť vlastně užil jen část zákonného pravidla, a to jako prostou marži.

[43] Tvrzení stěžovatele, že použití daňového paušálu jako pomůcky je ve prospěch žalobce, není ničím podložené. Ve prospěch žalobce by použití daňového paušálu bylo tehdy, pokud by mu v důsledku toho byl stanoven nižší základ daně než při standardním uplatňování daňově účinných výdajů. Pokud by tomu tak ale bylo, pak by s největší pravděpodobností žalobce výsledek daňového řízení nerozporoval, neboť by výsledná jemu stanovená daň byla nižší, než ta založená na zjišťování konkrétních okolností a způsobu jeho podnikání. Z toho, že se žalobce proti výslednému stanovení daně bránil, však lze usuzovat, že nesouhlasí s tím, že by pro něj použití daňového paušálu bylo výhodou. Jedná se tak o spornou skutečnost. Pokud stěžovatel tvrdí, že použití daňového paušálu bylo pro žalobce výhodou, je povinen tuto skutečnost prokázat. Jako výhodné by bylo možné chápat prolomení zákonného stropu pro paušální daňově účinné výdaje, ale to správce daně, jak bylo vysvětleno výše, učinil zcela mimo logiku jím zvoleného instrumentu a bez opory v zákoně.

[44] Námitka stěžovatele, že žalobce v řízení před krajským soudem neprokázal nepřiměřenost výše daně stanovené mu podle pomůcek, je tak nedůvodná. Správce daně totiž použil pomůcku, která představuje vybočení z mezí správního uvážení. Již ze samotné povahy této pomůcky je zřejmé, že stanovená výše daně nemohla představovat kvalifikovaný odhad, reflektující ekonomickou situaci žalobce. Z obsahu daňového spisu přitom nevyplývá, že by správce daně takový kvalifikovaný odhad na základě jemu známých skutečností nebyl schopen učinit, resp. se k němu dopracovat. Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že jeho postup při vyhledávací činnosti nebyl excesivní či nedostatečný, neboť vynaložil určité úsilí k tomu, aby srovnatelné subjekty identifikoval, a že až po neúspěchu s tímto postupem přistoupil k použití daňového paušálu. Takový postup však nelze považovat za zákonný, pokud (1) daňový paušál nelze použít jako způsobitou pomůcku, (2) správce daně na základě vlastních vyhledávacích kritérií nezjistil skutečnosti,

které by umožňovaly daň kvalifikovaně odhadnout a (3) stále existují nevyčerpané možnosti, jak potřebné skutečnosti zjistit (např. rozšířením vyhledávacích kritérií).

[45] Byť krajský soud ohledně důvodu nepoužitelnosti daňového paušálu vyslovil odlišný právní názor, kasace napadeného rozsudku nebyla nezbytná. Ve shodě s Nejvyšším správním soudem totiž krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele mělo být zrušeno. Nezákonné použití paušální výše účelně vynaložených výdajů podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů coby pomůcky jako zrušovací důvod tedy ob stojí, byť Nejvyšší správní soud příčinu nezákonnosti tohoto postupu spatřuje jinde než soud krajský. Nejvyšší správní soud proto pouze korigoval odůvodnění napadeného rozsudku, který jako celek při přezkumu obstál.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. Žalovaný je tak v dalším postupu vázán právním názorem vysloveným krajským soudem v napadeném rozsudku, korigovaným Nejvyšším správním soudem.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[48] Procesně úspěšný žalobce má vůči stěžovateli právo na náhradu odměny zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za tento úkon náleží zástupci žalobce odměna ve výši 3 100 Kč podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Dále zástupci žalobce náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 3 400 Kč. Tuto částku je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce v přiměřené lhůtě 30 dnů. Náhradu nákladů za přípravu a převzetí zastoupení Nejvyšší správní soud žalobci nepřiznal, neboť jej stejný zástupce zastupoval již v řízení před krajským soudem a odměna za tento úkon byla přiznána již v napadeném rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. dubna 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu