



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Martina Bobáka a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **SEBIL s.r.o.**, IČO 24726109  
sídlem Průjezdná 625, 155 31 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2023, č. j. 9390/23/5200-11431-702498,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Třemi platebními výměry ze dne 26. 10. 2020 Finanční úřad pro hlavní město Prahu (**správce daně**) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob [za zdaňovací období 2013 (**platební výměr I**), za zdaňovací období 2014 (**platební výměr II**) a za zdaňovací období 2015 (**platební výměr III**; všechny dohromady též jako **platební výměry**)]. Platební výměry napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.

3. Žalobkyně provozovala samoobslužnou mycí linku v Králově Dvoře u Berouna. Správce daně u ní zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2013 až 2017. V průběhu kontroly ji vyzval k prokázání skutečností, o

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

kterých mu vznikly pochybnosti. Žalobkyně měla prokázat objem spotřebované vody pro samostatný provoz automyčky, neboť na jeho základě počítala tržby. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala odpovědí ze dne 9. 10. 2018. Dne 8. 6. 2020 správce daně žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. K výsledkům kontrolního zjištění se žalobkyně nevyjádřila. Dne 19. 10. 2020 správce daně žalobkyni doručil zprávu o daňové kontrole. Žalobkyně neprokázala spotřebu vody pro provoz automyčky. Žalobkyní předložené důkazní prostředky o spotřebě vody pro jiné účely, než je provoz automyčky, neodpovídají vzhledem k celkové spotřebě vody výnosům vykázaným v jednotlivých kontrolovaných obdobích. Správce daně tak provedl výpočet tržeb žalobkyně.

4. Na základě zprávy o daňové kontrole správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů (dokazováním) podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (**zákon o daních z příjmů**), a podle § 147 a § 143 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (**daňový řád**), konkrétně

- a. platebním výměrem I doměřil daňovou ztrátu nižší o 57 698 Kč a penále 576 Kč,
- b. platebním výměrem II doměřil daň vyšší o částku 114 380 Kč a penále 22 876 Kč a
- c. platebním výměrem III doměřil daň vyšší o částku 115 900 Kč a penále 23 180 Kč.

Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. V odvolacím řízení dospěl žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Měl za to, že daň měla být stanovena dle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu), nikoli dokazováním. Písemností ze dne 13. 2. 2023 s tím seznámil žalobkyni a vyzval ji, aby se vyjádřila k pomůckám (nezpochybněné žalobkyní doložené podklady stran spotřeby vody, žalobkyní předložená tabulka mj. s odhadem ztrát vody automyčky, vlastní poznatky správce daně). Žalobkyně na tuto písemnost nereagovala. Aniž žalovaný upravil výši shora specifikovaných doměrků daně, napadeným rozhodnutím změnil výrokovou část platebních výměrů, aby odpovídala stanovení daně dle pomůcek. Ve zbytku žalovaný odvolání zamítl.

## II. Žaloba a vyjádření žalovaného

5. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou. Namítla, že pomůcky použité pro stanovení daně nestanovil správce dostatečně odborně, neuvedl ani jednoznačný zdroj pomůcek a nedostatečně odůvodnil jejich použití. Přes dodání dalších podkladů správce daně neupravil pomůcky, především neuznal a přiměřeně neupravil pomůcky s ohledem na opakovanou závadu na zařízení, které propouštělo vodu. Postup správce daně pro přepočítání vody na tržby je tak nesprávný. Neodráží skutečnou výši tržeb.

6. Dle žalobkyně nelze srovnávat novodobé technologie používané v roce 2019 a 2020 s technologiemi používanými v době, které se týkala daňová kontrola. Její automyčka neměla jasný parametr spotřeby vody. Existovalo velmi málo automyček pro srovnání spotřeby vody. Úpravny vody měly nedostatky, jimiž dnes již netrpí. Žalobkyně také odkázala na argumentaci a dokumenty předložené v průběhu daňové kontroly, jakož i na obsah odvolání proti napadeným platebním výměrům vydaným prvoinstančním orgánem.

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobkyně nezpochybnila samotný přechod na pomůcky, ale pouze jejich přiměřenost. Podotkl, že žalobkyni podrobně seznámil s výběrem i s konstrukcí pomůcek v písemnosti ze dne 13. 2. 2023. Ta se k nim nevyjádřila.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

8. K samotnému výběru pomůcek žalovaný uvedl, že využil jako pomůcky v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu důkazní prostředky, které nebyly v řízení správcem daně zpochybněny a dle § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Žalovaný dále popsal způsob kalkulace tržby na základě údajů o spotřebě vody. Žalovaný jako pomůcku využil taktéž správcem daně nezpochybněné náklady a výnosy z účetnictví žalobkyně, a to z předložených hlavních knih za sporná zdaňovací období.

9. Žalovaný taktéž v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu zjišťoval okolnosti, z nichž mohly vyplývat výhody pro žalobkyni. Využil tak žalobkyní předložené údaje v průběhu daňové kontroly – konkrétně tabulku s údaji o ztrátách vody. Použil přiměřené pomůcky.

10. Dle žalovaného žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, které by dokládaly vyšší spotřebu vody kvůli případným mimořádným opravám či závadám. Správce daně ji přitom vyzval, aby zvýšenou spotřebu vody prokázala. Jelikož tak žalobkyně neučinila, žalovaný vycházel z toho, že v posuzovaném období automyčka fungovala bez oprav. Pro bližší odůvodnění odkazuje žalovaný na napadené rozhodnutí.

11. V rámci sdělení o výsledku kontrolního zjištění ze dne 29. 5. 2020 daňové orgány informovaly žalobkyni, že dle výrobce automyčky a dle dokumentace k ní je spotřeba automyčky žalobkyně 600 litrů vody za 1 hodinu na jedno mycí stání. Na toto sdělení mohla žalobkyně reagovat a předložit důkazní prostředky, které by prokazovaly, že její automyčka má jiný odběr vody. Žalobkyně takové důkazní prostředky nepředložila ani v prodloužené lhůtě v reakci na výsledek kontrolního zjištění. Její námitky žalovaný považoval za obecné a nepodložené.

### III. Posouzení žaloby

12. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

13. Žalobkyně se k nařízenému jednání bez omluvy nedostavila. Soud věc projednal v její nepřítomnosti.

14. Žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě. Setrval na návrhu, aby soud žalobu zamítl.

15. Žaloba není důvodná.

16. Soud nejdříve posoudil, jestli rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Podle ustálené judikatury je třeba za nepřezkoumatelné považovat takové rozhodnutí, z něhož vůbec není možné seznat, jakým způsobem správní orgán rozhodl, nebo které vykazuje takové rozpory mezi výrokem a odůvodněním, že není možné zjistit, jakými úvahami byl správní orgán veden. Nepřezkoumatelným je také rozhodnutí, z něhož není možné zjistit, jak se správní orgán vypořádal s námitkami účastníka řízení či z jakých důvodů je považoval za liché, mylné či vyvrácené, nebo takové rozhodnutí, které se opírá o v řízení nezjišťované nebo neprokázané skutečnosti. Těmito vadami rozhodnutí netrpí.

17. Úvodem soud také připomíná, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu stojí na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu ovládající tento typ soudního řízení předkládá konkrétní důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby přitom zásadně předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (rozsudek NSS ze dne 19. 8. 2010, č. j. 7 Afs 64/2010-102). Není

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

úlohou soudu, aby za ni jakkoli dotvářel žalobní argumentaci, zejména nemůže suplovat roli advokáta žalobkyně (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Žalobkyní namítaným aspektům věci se tedy soud může věnovat pouze v takové míře obecnosti, v jaké je sama vznesla (rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31, město Třemošnice).

18. ■ Proto soud zaměřil svou pozornost jen a právě na jasně ohraničené žalobní body, které žalobkyně uplatnila v žalobě.

19. V této souvislosti soud připomíná, že přibližně před třemi měsíci řešil nápadně podobný spor jiné žalobkyně, která s nynější žalobkyní ve sporném období sdílela stejného jednatele (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2024, č. j. 17 Af 15/2023-46). Na závěry tohoto rozsudku, které s ohledem na téměř identickou podobu obou žalob lze vztáhnout i na posuzovanou kauzu, soud na tomto místě žalobkyni odkazuje.

20. ■ Stejně jako v rozsudku 17 Af 15/2023 soud za žalobní bod nepovažoval ničím neupřesněný odkaz žalobkyně na odvolání proti platebním výměřům a na jiná podání učiněná v daňovém řízení. Žalobní body musí být obsaženy v žalobě (a jiných podáních směřujících vůči soudu). Pokud žalobkyně zamýšlela odkázat na skutečnosti obsažené ve správním spisu, měla specifikovat, ke kterému konkrétnímu žalobnímu tvrzení se její odkaz váže a jak odkazovaná skutečnost toto tvrzení rozvíjí, doplňuje či upřesňuje. Řádný odkaz může pouze dokreslovat argumentaci již zahrnutou v žalobě. Žalobkyně ovšem v žalobě v zásadě jen zopakovala, co již namítla v odvolání. Pokud vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatnila konkrétní a usouvztažněné pochyby, nevyvrací důvody, na nichž založil žalovaný napadené rozhodnutí, s jeho úvahami přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, soud nemůže k tomuto nespecifickému odkazu na události daňového řízení přihlídnout. Za těchto okolností mohl soud pouze zkoumat, zda jsou úvahy žalovaného racionální a logické.

21. ■ Soud neshledal žádné ze žalobkyní vytykánych pochybení. K jednotlivým žalobním námitkám obecně odkazuje na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se ztotožňuje. Níže ji stručně shrnuje, případně ji rozvíjí o vlastní úvahy.

22. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že nesplní-li *daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Je však nutné, aby daň pomocí pomůcek šla stanovit dostatečně spolehlivě, jinak je nutné daň sjednat (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Správce daně má povinnost přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i pokud je daňový subjekt neuplatnil (§ 98 odst. 2 daňového řádu). Daňový řád v § 98 odst. 3 demonstrativně stanoví, co může být pomůckami pro výpočet daně. Jsou jimi 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.*

23. Soud v obecné rovině připomíná, že v daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

24. Stanovení daně dle pomůcek nastupuje teprve v momentu, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes a daň nelze doměřit ani za pomoci dokazování. V takovém případě správce daně nedohledává za daňový subjekt důkazní prostředky. Posouzení, zda bylo možné stanovit daň dokazováním, je nutné provést vždy v každém jednotlivém případě dle konkrétních souvislostí, a to především s ohledem na intenzitu pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsah a obsah (např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

25. V nynějším sporu žalobkyně nepochybnila, že daňové orgány stanovily daň dle pomůcek. V poměrně strohé žalobě namítla pouze nepřiměřenost (spolehlivost) použitých pomůcek (viz § 98 odst. 4 věta první daňového řádu).

26. Tento spor má tedy jediný rozměr, a to zda daňové orgány stanovily daň dostatečně spolehlivě.

27. Daňový subjekt sice má možnost zpochybnit adekvátnost použitých pomůcek, avšak soudy z tohoto důvodu dosud rušily správní rozhodnutí pouze v případech, kdy daňové orgány zvolily zjevně nepřiměřené pomůcky (srov. rozsudky NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36, a ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, bod 42). V obecné rovině soud uvádí, že nelze vyhovět námitkám, jež nemíří na zásadní pochybení či excesy daňové správy, ale pouze na prostou spolehlivost výše daně stanovené dle pomůcek. Jelikož daňové orgány stanoví daň dle pomůcek jen pokud jsou pro takový postup dány zákonné podmínky, nesvědčí daňovému subjektu právo domáhat se použití konkrétních, pro něj výhodnějších, pomůcek (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). S ohledem na to, že rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je výsledkem kvalifikovaného odhadu, daňový subjekt může polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, bod 39 a násl.). Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu (rozsudek 9 Afs 28/2007). Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Správní soud nemůže přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se daňové orgány pohybovaly v mezích jim svěřené správní úvahy. Pokud nezvolily zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku, jejich rozhodnutí zpravidla obstojí (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

28. Žalobkyně ovšem žádné zásadní chyby či excesy při výběru pomůcek netvrdí, natož aby je doložila.

29. V posuzovaném případě správce daně vypočetl daň dle pomůcek, neboť žalobkyně nevykázala správnou výši příjmů. Žalobkyně nepředložila žádný podklad či evidenci k zaúčtovaným tržbám v hotovosti. Příjmy počítala na základě spotřeby vody. Tuto metodu považovala za nejpřesnější, neboť počítadla na automyčkách jsou nepřesná. Počet umytí její počítadla nepočítají. Počítají pouze vhození mincí, avšak při servisu se může počítadlo vynulovat. Správce daně nemohl vycházet ani z dokladů vydaných obsluhou, neboť ta nebyla přítomna po celou dobu provozu automyčky.

30. Vzhledem k pochybnostem o množství spotřebované vody a s tím související výši tržeb správce daně zaslal žalobkyni výzvu k prokázání jím označených skutečností. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Požadoval údaje o spotřebě vody pro samostatný provoz automyčky, včetně předložení dokladů o haváriích a slevových akcích. V reakci na tuto výzvu zaslala žalobkyně správci daně tabulku, z níž vyplývá, že ztráty vody na údržbu činí 54 % a na samotné mytí automobilů připadá 46 %. V rámci vyhledávací činnosti správce daně dle § 79 daňového řádu vyžádal vysvětlení osob ze společností, které dodávají či servisují automyčky. Tyto v podstatě potvrdily, že automyčky spotřebovávají poměrně velkou část vody na vlastní údržbu. Jelikož žalobkyně nedoložila spotřebu vody na jiné účely než provoz automyčky, a protože údaje uvedené ve vysvětleních zástupců společností dodávajících automyčky v hrubých rysech odpovídaly poměru uvedenému žalobkyní, správce daně pro výpočet tržeb použil poměr vody na údržbu vůči vodě použité na mytí automobilů v koeficientu, který stanovila sama žalobkyně, tedy 54:46.

31. Správce daně upozornil žalobkyni, že dle dokumentace k jejímu typu automyčky činí spotřeba vody 600 litrů vody za 1 hodinu na jedno mycí stání. Za jednu minutu (60 sekund) tak činí spotřeba vody 10 litrů. Dle výpočtů správce daně nastavení impulsu mytí 58 vteřin činí spotřeba vody 9,66 litrů (výpočet:  $10 : 60 \times 58$ ). Žalobkyně účtovala svým odběratelům za použití jednoho impulsu mytí (tedy odběru 9,66 litrů vody) v kontrolovaném období 10 Kč včetně DPH. Výnos žalobkyně připadající na 1 litr vody při nastavení impulsu 58 vteřin lze spočítat následně:  $10 \text{ Kč} : 9,66 \text{ litrů} = 1,035 \text{ Kč}$  včetně DPH ve výši 15 %. Výnos spojený s odčerpáním 1 litru vody (cena 1 litru vody), při nastavení impulsu 58 vteřin činí po zaokrouhlení 0,90 Kč bez DPH.

32. Ve zdaňovacím období roku 2013 činila spotřeba vody fakturovaná žalobkyni 452 000 litrů. Při ceně jednoho litru vody 0,90 Kč bez DPH by výnos žalobkyně činil 406 800 Kč. Jelikož pouze 46 % vody bylo použito na samotné mytí, žalobkyně dosáhla zisku z provozu automyčky ve výši 187 128 Kč. Správce daně nezpochybnil další výnosy z účetnictví odvolatele, a to ve výši 4 574,61 Kč, stejně tak jako náklady, které činily 649 842,93 Kč. Nový výpočet daně vycházel z následujících údajů:

|                    |                    |
|--------------------|--------------------|
| výnosy             | 191 702 Kč         |
| náklady            | 649 843 Kč         |
| <b>základ daně</b> | <b>-458 141 Kč</b> |

33. Za rok 2014 činila spotřeba vody fakturovaná žalobkyni 4 128 000 litrů. Při ceně jednoho litru vody 0,90 Kč bez DPH výnos žalobkyně činil 3 715 200 Kč, ovšem protože pouze 46 % vody bylo použito na samotné mytí, zisk z provozu automyčky správce daně vyčíslil v hodnotě 1 708 992 Kč. Správce daně nezpochybnil další výnosy z účetnictví žalobkyně, a to ve výši 300 331,87 Kč, stejně tak jako náklady, které činily 1 392 420,44 Kč (vč. žalobkyní vykázaného vyloučení neuznávaných nákladů). Nový výpočet daně vycházel z následujících údajů:

|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| výnosy                   | 2 009 324 Kč      |
| náklady                  | 1 392 420 Kč      |
| základ daně              | 616 904 Kč        |
| odečet daňové ztráty     | 14 536 Kč         |
| zaokrouhlený základ daně | 602 000 Kč        |
| sazba daně               | 19 %              |
| <b>stanovená daň</b>     | <b>114 380 Kč</b> |

34. V roce 2015 činila spotřeba vody fakturovaná žalobkyni 5 300 000 litrů. Při ceně jednoho litru vody 0,90 Kč bez DPH měl výnos žalobkyně činit 4 770 000 Kč. Protože pouze 46 % vody bylo použito na samotné mytí, žalobkyně dosáhla zisku z provozu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

automyčky ve výši 2 194 200 Kč. Správce daně nezpochybnil další výnosy z účetnictví žalobkyně (ve výši 500 001,51 Kč), stejně tak jako náklady, které činily 2 022 223,50 Kč (vč. žalobkyní vykázaného vyloučení neuznávaných nákladů). Nový výpočet daně tedy vycházel z následujících údajů:

|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| výnosy                   | 2 694 202 Kč      |
| náklady                  | 2 022 224 Kč      |
| základ daně              | 671 978 Kč        |
| odečet daňové ztráty     | 61 000 Kč         |
| zaokrouhlený základ daně | 610 000 Kč        |
| sazba daně               | 19 %              |
| <b>stanovená daň</b>     | <b>115 900 Kč</b> |

35. Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové orgány vycházely z pomůcek podle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu, tj. z nezpochybných důkazních prostředků a z vlastních poznatků získaných při správě daní. Jejich postup nepovažuje soud za nelogický ani zjevně nesprávný. Neodůvodněnou je výtka žalobkyně, že pomůcky použité pro stanovení daně žalovaný nestanovil s odborným dohledem. Soud připomíná, že volba pomůcek je na daňových orgánech a daňový subjekt může pouze zpochybňovat výslednou výši stanovené daně, resp. poukázat na jednoznačné excesy při použití pomůcek. Ty by nastaly, pokud by správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky, čímž by překročil meze, které mu zákon stanoví, případně hrubě pochybil při jejich vyhodnocení (§ 98 a § 114 odst. 4 daňového řádu, viz rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2023, č. j. 3 Afs 234/2021-30, bod 19). Jako jednoznačný exces 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 odrážela realitu daňového subjektu. Jde tedy o případy zásadních pochybení správce daně (blíže viz rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, *S CLUB*, bod 35). V posuzovaném případě se však správce daně žádného logického lapsu nedopustil, což ostatně plyne i z výše uvedeného (bod 30 a násl.).

36. Nelze také přisvědčit námitce, že žalovaný „*nevedl jednoznačný zdroj a odůvodněnost těchto pomůcek*“. Daňové orgány ve zprávě o daňové kontrole z 13. 10. 2020 dostatečně odůvodnily, jakým způsobem došly k výši doměřené daně a proč tímto způsobem postupovaly. Naproti tomu žalobkyně neprokázala spotřebu vody pro automyčku na jiné účely než její provoz (vlastní mytí a údržba myčky, resp. další služby). Důkazní prostředky o spotřebě vody na jiné účely než provoz automyčky neodpovídají vykázaným výnosům v kontrolovaných letech. Žalovaný pak již pouze přehodnotil právní kvalifikaci z výpočtu dokazováním na výpočet prostřednictvím pomůcek. Vlastní skutková zjištění správce daně neměnil. Žalobkyně od začátku věděla, co měla v řízení prokázat, jaké pochybnosti má správce daně a žalovaný a jakým způsobem nakonec vše právně vyhodnotily. Postup daňových orgánů byl transparentní. Nelze také opomenout, že žalovaný žalobkyni o výběru pomůcek a jejich podobě informoval, ta však na toto sdělení vůbec nereagovala. Dle soudu daňové orgány vybraly pomůcky adekvátní řešené věci, svůj postup řádně a logicky odůvodnily, včetně výpočtů. Tento postup navíc nevyžadoval žádné odborné (technické) znalosti a úvahy.

37. Dle žalobkyně žalovaný pochybil, když neupravil pomůcky na základě dodání dalších podkladů, především stran opakované závady na zařízení, kvůli které prý došlo k úniku vody. Soud se ztotožnil s bodem 66 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně takové důkazní prostředky neoznačila. Ze správního spisu soud nezjistil, že by žalobkyně doložila Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

důkazní prostředky ohledně úniků vody (doložené faktury za opravy zařízení se týkají jiného období). Stejně tak spis neobsahuje žádné podklady o jiném užití vody než na provoz automyčky. Žalobkyně měla tyto podklady blíže specifikovat, případně i předložit. Ze správního spisu soud nevyčetl, že by daňové orgány opomněly být jen jeden důkazní návrh žalobkyně.

38. Stejně tak není důvodná námitka, že použitý postup pro přepočítání vody na tržby, resp. výnosy, je obecný a nesprávný, resp. že neodráží reálné výnosy. Žalobkyně nespécifikovala, v čem má ona obecnost a nesprávnost spočívat. Soud převzal postup přepočtu od daňových orgánů, který dle něj vychází z logických úvah – výnos na litr spotřebované vody, její množství a poměr objemu vody, která nebyla použita k samotnému mytí automobilů vůči objemu vody, která byla na toto čištění použita. Soud na takovém výpočtu nespátřuje nic nesprávného. Navíc výchozí parametry pro tento výpočet poskytla správci daně sama žalobkyně, která až nyní – po doměření daně – tvrdí, že se jedná pouze o hodnoty za ideálního provozu automyčky. S takovou námitkou nemohla žalobkyně uspět.

39. Žalobkyně nepodložila konkrétními tvrzeními ani obecnou námitku, že nelze ohledně spotřeby vody srovnávat technologie z roku, kdy se konala daňová kontrola, s novodobými technologiemi. Opět toto nespécifické tvrzení neopřela o tolik potřebné podklady, například technickou dokumentaci či svědectví odborníka v oboru. V tomto ohledu je podstatné, že správce daně při stanovení koeficientu, který určoval poměr mezi vodou užitou na samotné mytí automobilů a na ostatní využití (údržba, služby), vycházel z údajů, které mu poskytla sama žalobkyně. Údaj o spotřebě vody pak žalovaný převzal z technické dokumentace automyček od výrobce, které žalobkyně nezpochybnila. Navíc z vyhledávací části spisu je patrné, že zaměstnanec společnosti, která staví nová mycí centra, příp. servisuje ta stávající, uvedl, že rozdíl u automyček Auto-spa (kterou provozuje žalobkyně) vyráběných v roce 2013 a těch, které se vyrábějí v současnosti, není ohledně spotřeby vody skoro žádný. Z těchto důvodů je lichou také námitka, že v obdobích, kterých se týkala daňová kontrola, bylo v ČR nainstalováno velmi málo automyček, a i úpravy vody měly nedostatky, které jsou v dnešní době již často odstraněny (v podrobnostech viz také rozsudek 17 Af 15/2023, bod 22).

40. Svá tvrzení žalobkyně nespécifikovala, neoznačila ani nepředložila důkazy, které by její obecné výtky měly dokládat. To platí například i u námitky uplatněné v odvolání, že pořádala různé marketingové akce, kdy čištění bylo levnější, resp. že správce daně při počítání zisku nevzal tuto skutečnost v potaz. Dle judikatury NSS je daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a jeho výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (rozsudky NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, bod 76, a ze dne 26. 2. 2024, č. j. 10 Afs 420/2019-80, bod 80, či shora cit. rozsudek 9 Afs 28/2007). Navíc, jak soud již shora vylíčil, v zásadě nelze vyhovět námitkám, které nepoukazují na zásadní pochybení či excesy, ale které jen na základě nepodložených spekulací míří na spolehlivost zvolených pomůcek. Polemika s dílčími nepřesnostmi výše daně stanovené podle pomůcek nemohla být úspěšná. Žalobkyně nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek nebo použití některých pomůcek vyloučit. Správce daně obstaral pomůcky na základě jeho volné úvahy, v tomto případě dokonce vycházel zejména z dokumentu (tabulky), který mu dodala sama žalobkyně, i když tak nemusel učinit.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

41. Soud opakuje, že daň byla stanovena podle pomůcek, jedná se tedy o kvalifikovaný odhad, který ze své povahy nemůže zcela odpovídat realitě. Jde přitom o následek předchozího jednání žalobkyně, jejíž vinou nebylo možné stanovit daň dokazováním.

#### IV. Závěr a náklady řízení

42. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

43. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

#### 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.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 22. května 2024

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.