



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Microshop, s.r.o.**, se sídlem Pod Marjánkou 4, Praha 6, zast. JUDr. Robertem Falbrem, advokátem se sídlem Kopeckého 1326/47, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, čj. 18334/23/5200-11431-713246, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 11. 2023, čj. 11 Af 12/2023-46,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud se konkrétně zabýval tím, zda žalovaný stanovil žalobkyni daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě.

[2] Žalobkyně nepodala řádná daňová přiznání za zdaňovací období 2019 a 2020, a to ani na výzvu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“). Správce daně proto žalobkyni vyměřil daň podle pomůcek. Při stanovení základu daně vycházel zejména

z řádných daňových přiznání k DPH za roky 2019 a 2020 a vlastních poznatků o hospodaření žalobkyně. Proti těmto výměrům se žalobkyně odvolala. V průběhu odvolacího řízení předložila výkazy zisků a ztrát, rozvahy, dodatečná daňová přiznání k DPH a další důkazy. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že daň vyměřenou podle pomůcek snížil. Závěry správce daně korigoval zejména z důvodu nesprávného výpočtu nákladů na zaměstnance a zákonných odvodů. Přihlédl však také k navýšení přijatých zdanitelných plnění dle dodatečných daňových přiznání k DPH při výpočtu daňově uznatelných nákladů.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou. V ní namítala především to, že žalovaný nezohlednil některé nákladové položky, konkrétně náklady z přijatých zdanitelných plnění od neplátců DPH a náklady za přijatá plnění osvobozená od DPH. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřovala také v tom, že žalovaný nepřihlédl k okolnostem týkajících se jejího podnikání, o kterých musel vědět již správce daně, a k historickým údajům ohledně jí placené daně v předchozích zdaňovacích obdobích.

[4] Městský soud v Praze žalobu shora uvedeným rozsudkem zamítl. Shrnuje, že žalovaný při stanovení výnosů vycházel z daňových přiznání k DPH za roky 2019 a 2020. Při stanovení nákladů vycházel ze zdanitelných plnění v daňových přiznáních k DPH a zohlednil také údaje týkající se daně silniční, pojistného na sociální zabezpečení hrazené zaměstnavatelem a pojistného na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Žalobkyně sporuje spolehlivost pomůcek, ale netvrdí, jakých konkrétních excesů se měl žalovaný dopustit. Námitka spočívající v tom, že žalovaný měl zohlednit tvrzení, údaje a podklady, ze kterých je zřejmé, že daň má být výrazně nižší, je pouze obecná. Nemohla tak zpochybnit závěry daňových orgánů, které vycházely z podkladů ze spisu, na rozdíl od nepodložených tvrzení žalobkyně. Městský soud se ztotožnil s žalovaným v tom, že zohlednění základů daně v předchozích zdaňovací období není možné. Žalobkyně totiž předtím vykazovala odlišnou ekonomickou činnost. Až v roce 2016 začala vykonávat činnost v oblasti informačních technologií. Od roku 2017 daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob nepodává. Nelze tak vycházet z údajů za bezprostředně předcházející zdaňovací období. Žalobkyně nedoložila, že nedošlo ke změně její ekonomické činnosti. Městský soud dospěl k závěru, že daň není nepřiměřeně vysoká. Žalobkyně svojí neaktivitou způsobila to, že jí žalovaný musel stanovit daň podle pomůcek. Nedůvodnou městský soud shledal také námitku, že žalovaný nezohlednil některé nákladové položky. Odkázal se na rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2017, čj. 6 Afs 224/2016-40, *ANIDOR*, ze kterého vyplývá, že pokud daňový subjekt nereaguje na výzvu správce daně k podání řádného daňového přiznání, pak to, že v odvolacím řízení přesně vyčíslí svoji daňovou povinnost, nezpůsobuje nepřiměřenost pomůcek. Městský soud dodal, že žalobkyně na výzvy správce daně nereagovala a podklady doložila až v odvolacím řízení. Přesto žalovaný k některým podkladům přihlédl a vyměřenou daň snížil. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu nevzal v potaz další důkazy žalobkyně. Proto městský soud uzavřel, že se žalovaný nedopustil žádných excesů, logických ani početních chyb, přičemž opak žalobkyně neprokázala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Tvrdí, že se městský soud naprosto nedostatečně zabýval její námitkou nespolehlivě stanovené daně. Uvedl, že tato námitka je nepřipustná, jelikož volba pomůcek náleží správci daně. Stěžovatelka se však nedomáhala využití odlišných pomůcek. Poukazovala pouze na to, že jí žalovaný vyměřil mnohonásobně vyšší daň, než jakou měla v minulých zdaňovacích obdobích a při výpočtu daně nezohlednil přijatá plnění od neplátců DPH a přijatá plnění osvobozená od DPH. Tím se dopustil excesu. Závěr městského soudu, že stěžovatelka tyto okolnosti nijak nedoložila, nemá oporu ve spisu a je nepřezkoumatelný.

[6] Stěžovatelka tvrdí, že v letech 2012 až 2016 nepřesáhl její základ daně 2 % z obrátu, avšak v dotčených zdaňovacích obdobích jí správce daně stanovil základ daně vždy okolo 17 %. Žalovaný základ daně sice snížil, avšak stále je několikanásobně vyšší než v předchozích zdaňovacích obdobích. Z ničeho nevyplývá, že by se její marže několikanásobně zvýšila. Odůvodnění městského soudu i žalovaného ohledně nezohlednění historických dat je nelogické. Nemusela prokazovat, že její ekonomická činnost byla stále shodná, jak nesprávně tvrdí městský soud. Navíc již v roce 2016 formálně vykazovala činnost v oblasti informačních technologií. Žalovaný dle ní nezohlednil některé položky, které k podnikání nutně musela vynaložit. Konkrétně zmínila náklady spojené s automobily, zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele, nájemné a náklady na mezinárodní dopravu zboží. Dále žalovaný nezohlednil náklady, které doložila v průběhu odvolacího řízení. Nesouhlasí s žalovaným v tom, že se jedná pouze o formální doklady. Stěžovatelka uzavřela, že pokud by žalovaný správně zahrnul veškerá plnění, její daňová povinnost by se snížila minimálně o 3 987 582 Kč za rok 2019 a 4 505 303 Kč za rok 2020.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Stěžovatelka sice tvrdí, že městský soud a žalovaný k některým skutečnostem nepřihlédli. Nijak je však nespécifikuje. Městský soud neoznačil jakoukoliv námitku jako nepřipustnou, poukázal pouze na obecnost žalobní argumentace. Stěžovatelka namítá nespolehlivost pomůcek, nicméně netvrdí ani neprokazuje, že došlo k jednoznačnému excesu žalovaného. Pouze obecně tvrdí, že správce daně měl k dispozici údaje o tom, že stanovená daň má být výrazně nižší. Judikatura, na kterou se stěžovatelka odkazuje, není přílehlavá. Žalovaný neměl k dispozici údaje o dosahované marži v bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích, tedy za roky 2017 a 2018. Stěžovatelka začala vykazovat činnost v oblasti informačních technologií až v roce 2016. Na této situaci nic nemění ani to, že správce daně měl k dispozici údaje z přiznání k DPH. Jelikož stěžovatelka změnila svoji vykazovanou činnost, tak neobstojí ani její tvrzení, že městský soud i žalovaný odmítli hodnotit její historické výsledky. Žalovaný dále k předloženým přijatým dokladům od neplátců DPH a kopiím dokladů uvedl, že je nelze použít jako nezpochybněné pomůcky. Jedná se totiž pouze o formální doklady. Nemohl je zohlednit také proto, že je předložila až v odvolacím řízení. Další tvrzené náklady (na provoz vozidel, zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele, nájem a mezinárodní dopravu) stěžovatelka neprokázala, ani k nim nesdělila bližší informace. Žalovaný proto uznal pouze náklady na základě podkladů, které měl k dispozici a které nebyly zpochybněny. Stěžovatelka tak neprokázala, že výsledná daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. Přípustnost

[9] Kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby byla kasační argumentace přípustná, musí stěžovatel na rozhodnutí krajského soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat jeho závěry. Míjí-li se kasační argumentace s rozhodovacími důvody krajského soudu nebo nereaguje-li na ně dostatečně tak, aby Nejvyšší správní soud mohl posoudit jejich správnost, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nemůže za stěžovatele jakkoliv domýšlet kasační argumentaci (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[10] Proti závěrům městského soudu i žalovaného ohledně nezohlednění historických údajů brojí stěžovatelka tvrzením, že správce daně měl informace o tom, že její ekonomická činnost byla shodná před i po roce 2016. To má vyplývat z tvrzení, které měla správci daně pravidelně poskytovat. Dále uvedla, že v roce 2016 již i formálně vykazovala ekonomickou činnost v oblasti informačních technologií. Nejvyšší správní soud k těmto námitkám konstatuje, že jsou zcela obecné. Není z nich zřejmé, z jakých tvrzení měl správce daně dovodit, že provozovala stejnou činnost před rokem 2016 i po něm. Takto obecná námitka je proto nepřípustná. Námitka spočívající v tom, že v roce 2016 již i formálně vykazovala ekonomickou činnost v oblasti informačních technologií, se míjí s rozhodovacími důvody městského soudu, a proto je rovněž nepřípustná. Městský soud i žalovaný totiž vycházeli z tohoto předpokladu. Konstatovali však to, že údaje z roku 2016 nelze zohlednit proto, že se jednalo o pouhý začátek v rámci cyklu společnosti po změně ekonomické činnosti. Proti tomuto závěru stěžovatelka ostatně ani nebrojí.

III.B. Nepřezkoumatelnost

[11] Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož se městský soud nedostatečně zabýval námitkou týkající se spolehlivosti stanovené daně. Zároveň uvádí, že městský soud označil její námitku za nepřípustnou.

[12] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

pokračování

[13] Městský soud se spolehlivostí stanovené daně zabýval průřezově v celém odůvodnění napadeného rozsudku. To ostatně bylo také předmětem sporu. Dospěl k závěru, že žalovaný stanovil daň dostatečně spolehlivě a stěžovatelka opak neprokázala. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka spороvala spolehlivost stanovené daně zejména tvrzeními, že žalovaný měl zohlednit další náklady a měl přihlídnout také k historické marži. K těmto námitkám se však městský soud přezkoumatelně vyjádřil, jak vyplývá z rekapitulace napadeného rozsudku v bodě [4].

[14] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že se městský soud námitkami stěžovatelky týkajícími se spolehlivosti daně zabýval. Její námitky neoznačil za nepřipustné, jak nesprávně tvrdí stěžovatelka. Městský soud pouze konstatoval, že jí nesvědčí právo domáhat se výběru jiných pomůcek nebo naopak odmítat použití konkrétní pomůcky. To však neznamená, že by se jejími námitkami ohledně dostatečné spolehlivosti daně nezabýval. Navíc je konstátování městského soudu logické, jelikož stěžovatelka opakovaně poukazovala na to, že v předchozích zdaňovacích obdobích vykazovala nižší daň, což dle ní mělo být zohledněno. Také tvrdila, že správce daně měl zohlednit obvyklou marži společností ze stejného oboru. Tyto námitky však alespoň částečně míří do výběru konkrétních pomůcek (zohlednění poměru nákladů a výnosů z předchozích let a využití informací od srovnatelného subjektu), přestože jimi stěžovatelka sporuje také spolehlivost daně. Na posouzení této námitky nepřezkoumatelnosti nemůže nic změnit ani judikatura citovaná stěžovatelkou, ze které vyplývá, že se městský soud musí zabývat námitkou spolehlivosti daně stanovené podle pomůcek. Městský soud se totiž spolehlivostí daně dostatečně zabýval a dospěl k závěru, že se žalovaný nedopustil žádných excesů, logických ani početních chyb, přičemž opak stěžovatelka neprokázala. Z argumentace stěžovatelky je navíc zřejmé, že se především neztotožňuje se závěry městského soudu. Samotný nesouhlas se závěry městského soudu ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[15] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud ani žalovaný nepřihlíдели ke konkrétním okolnostem, které uváděla naposledy v žalobě, a které byly správcem daně z jeho činnosti známé. Tvrzení městského soudu o tom, že tyto okolnosti pouze tvrdí nemá oporu ve spise a je nepřezkoumatelné. Městský soud se uvedenou námitkou zabýval v bodě 44. V něm konstatoval, že stěžovatelka pouze bez dalšího tvrdí, že správce daně měl k dispozici tvrzení, údaje a podklady, ze kterých je jasné, že daň má být výrazně nižší. Takto obecné tvrzení však nemůže zpochybnit závěry správních orgánů, které, na rozdíl od obecných tvrzení stěžovatelky, vycházely z podkladů založených ve spise a podkladů, které si samy opatřily.

[16] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem v tom, že žalobní tvrzení stěžovatelky v bodě 8 žaloby ohledně toho, že již správce daně měl mít k dispozici některé údaje, které nezohlednil, jsou zcela obecná. Z dané námitky není zřejmé, zda cílila na podklady a informace, které stěžovatelka v žalobě dále rozvedla, tedy historické údaje, opomenuté náklady související s přijatelnými zdanitelnými plněními od neplátců DPH, plnění osvobozená od DPH, či konkrétně náklady související s provozem silničních vozidel, zejména pojištění odpovědnosti z provozu vozidla po pozemních komunikacích (dále „povinné ručení“), zákonným pojištěním odpovědnosti zaměstnavatele, nájmem či mezinárodní dopravou. Tato obecná námitka totiž systematicky v žalobě není spojena s konkrétními námitkami v závěru žaloby. Pokud by tomu tak přeci jen bylo a námitky by

spolu souvisely, pak lze konstatovat, že se městský soud s těmito konkrétními námitkami dostatečně vypořádal. V napadeném rozsudku totiž odůvodnil, proč dospěl k závěru, že nelze vycházet z historických údajů (bod 45) a nelze zohlednit ani další náklady jí tvrzené (zejména body 37 a 44 až 48). Pokud se stěžovatelka domáhala zohlednění jiných podkladů, pak z dané námitky není zřejmé kterých. Nelze proto vyčítat městskému soudu to, že se danou námitkou blíže nezabýval, resp. ji blíže nekonkretizoval za stěžovatelku. Soud totiž za stěžovatelku domýšlet argumenty a vyhledávat možné vady napadeného rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu povinen z úřední povinnosti (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[17] Stěžovatelka také v odvolání obecně namítala, že správce daně měl k dispozici tvrzení, údaje a podklady, ze kterých je zřejmé, že stanovená daň je nepřiměřená (bod 11 odvolání). Tuto námitku však formulovala ve stejné míře obecnosti jako v žalobě. Žalovaný se přiměřeností stanovené daně zabýval v bodech 65 až 106 napadeného rozhodnutí. I s ohledem na konkrétnější námitky stanovenou daň snížil a vysvětlil, proč nelze přihlídnout k předchozím zdaňovacím obdobím (body 81 až 85), popř. dodatečně tvrzeným nákladům (zejména body 86 až 94). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že se městský soud i žalovaný přezkoumatelně vyjádřili k námitce, že již správce daně měl přihlídnout k některým dalším podkladům. Žalovaný na základě konkrétně tvrzených nákladů dokonce daň stěžovatelce snížil. Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí žalovaného i městského soudu neshledal nepřezkoumatelná.

III.C. Spolehlivost stanovené daně

[18] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný měl zohlednit přijatá plnění od neplátců DPH a přijatá plnění osvobozená od DPH. Konkrétně zmínila náklady spojené s provozem silničních vozidel (zejména povinné ručení), zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele, nájmu a mezinárodní dopravu. Jelikož tyto náklady nejsou zohledněny v základu daně, považuje stanovenou daň za nedostatečně spolehlivou. To ostatně namítala již v odvolání a v žalobě. Žalovaný v bodě 90 napadeného rozhodnutí ke stěžovatelkou doloženým dokladům od neplátců DPH konstatoval, že se jedná pouze o formální doklady, a proto je nelze použít jako nezpochybnitelné důkazy. Dále konstatoval, že za dané situace, kdy stěžovatelka nepodala daňová přiznání, nelze přihlídnout k dokladům předloženým poprvé až v rámci odvolacího řízení. Stejný postoj žalovaný zaujal i k osvobozeným plněním od DPH, jak vyplývá z bodu 105 napadeného rozhodnutí. Zároveň poukázal na to, že tyto tvrzené náklady nelze považovat za výhodu, kterou by byl povinen zohlednit. Městský soud se k těmto námitkám vyjádřil zejména v bodě 37 napadeného rozsudku. Konstatoval, že stěžovatelka se domáhala toho, aby žalovaný zohlednil podklady předložené až v průběhu odvolacího řízení, čímž fakticky požaduje, aby jí byla daň stanovena dokazováním. V průběhu řízení před správcem dani však ani dodatečně nesplnila svou povinnost podat daňové přiznání. Správce daně jí proto nemohl stanovit daň jinak než na základě jemu dostupných pomůcek. Není tak zřejmé, jakým způsobem mohl správce daně zohlednit i ty informace, o nichž vzhledem k její nečinnosti nemohl vědět. Městský soud také v bodě 47 doplnil, že žalovaný k některým podkladům doloženým v rámci odvolacího řízení přihlédl. Pokud jde o další důkazní prostředky, je z odůvodnění napadeného rozhodnutí

pokračování

patrné, proč je žalovaný nepovažoval za spolehlivou a nezpochybnitelnou pomůcku. Postupu žalovaného tak dle městského soudu není co vytknout.

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný nezohlednění těchto tvrzených nákladů odůvodnil dvěma odlišnými důvody, tedy že předložené důkazy jsou pouze formální doklady a že byly předloženy až v odvolacím řízení. Městský soud zdůraznil zejména to, že v tomto případě není možné přihlédnout k důkazům poprvé předloženým až v odvolacím řízení. Ztotožnil se však s postupem žalovaného a poukázal na to, proč žalovaný tyto důkazy nepovažoval za nezpochybnitelnou pomůcku. Z toho by bylo možné implicitně dovodit, že se s ním ztotožnil také s druhým důvodem pro nezohlednění dodatečně tvrzených nákladů, jenž spočíval v tom, že stěžovatelka k nim předložila pouze formální důkazy. Proto NSS neposoudil kasační námitky stěžovatelky brojící proti tomuto dílčímu závěru jako nepřípustné, byť z odůvodnění napadeného rozsudku není zcela zřejmé, zda se ztotožnil i s tímto závěrem žalovaného. I pokud by se však městský soud ztotožnil s žalovaným pouze v tom, že tvrzené náklady nelze zohlednit jen proto, že je stěžovatelka doložila až v odvolacím řízení, tak stejně tento důvod obstojí samostatně (jak NSS vysvětlí níže).

[20] Proti závěru, že nelze přihlédnout k důkazům předloženým až v odvolacím řízení stěžovatelka brojí pouze tvrzením, že prokazují nedostatečnou spolehlivost stanovené daně. Pomíjí však to, že pro přezkum oprávněnosti přechodu na pomůcky při stanovení daňové povinnosti je rozhodný skutkový stav zjištěný před správcem daně, tj. k okamžiku vydání prvostupňového rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 51, a rozsudky NSS *Anidor*, bod 31, ze dne 9. 9. 2022, čj. 8 Afs 289/2020-40, *ESSENS EUROPE*, bod 28, a ze dne 9. 3. 2023, čj. 8 Afs 271/2021-38, *Sigmabor*, bod 12). Nejvyšší správní soud se se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že odvolací řízení, pokud je daň stanovena podle pomůcek, slouží mimo jiné k tomu, aby odvolací orgán napravil excesy správce daně při stanovení daňové povinnosti. V nyní posuzované věci však byla stěžovatelka v řízení před správcem daně zcela pasivní, a proto jí byla daň stanovena podle pomůcek, které měl správce daně v době rozhodování k dispozici. Z logiky věci tak nelze zcela nově předloženými důkazy, o kterých správce daně ani nemohl vědět, úspěšně sporovat to, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Stěžovatelka konkrétně nevysvětluje to, jak měl již správce daně vědět o přijatých plnění od neplátců DPH, plnění osvobozených od DPH či jiných nákladech, které doložila až v odvolacím řízení. Tvrdí pouze to, že je vždy v minulosti uplatňovala. K historickým údajům však v nyní posuzované věci nelze přihlédnout (bod [23] a násl.).

[21] Co se týče konkrétních nákladů tvrzených stěžovatelkou, tedy nákladů spojených s provozem silničních vozidel (zejména povinným ručením), zákonným pojištěním odpovědnosti zaměstnavatele, nájmem a mezinárodní dopravou, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se rovněž jedná o náklady poprvé tvrzené až v odvolacím řízení. Proto k nim nebyl žalovaný povinen přihlédnout. Při stanovení daně podle pomůcek v návaznosti na nepodané daňové přiznání navíc od správce daně nelze vyžadovat, aby zohlednil každý náklad, který daňový subjekt teoreticky mohl vynaložit. Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Stěžovatelkou tvrzené náklady by tedy musely být tak významné, že by

jejich nezohlednění mohlo vést až k nespolehlivosti stanovené daně. Stěžovatelka sice tvrdí, o kolik by se jí měl snížit celkový základ daně za obě zdaňovací období (bod [6]), avšak tyto částky zjevně vztahuje k veškerým nákladům, které považuje za opomenuté, nikoliv pouze k těmto konkrétně vyjmenovaným nákladům. Tyto konkrétní náklady v kasační stížnosti nikterak nevyčíslila. Navíc pouze obecně tvrdí, že správci daně měl o těchto nákladech vědět z vlastní činnosti, avšak již nevysvětluje, z čeho tak dovozuje. Nejvyšší správní soud za ni nemůže domýšlet kasační argumentaci, či dohledávat vyčíslení konkrétních nákladů (bod [9]). Stěžovatelka poukazuje také na to, že tyto náklady musí být zjistitelné z jejího bankovního účtu. Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že správce daně není povinen provést rekonstrukci jejího účetnictví prostřednictvím údajů z bankovního účtu k tomu, aby jí stanovil daň podle pomůcek. Touto námitkou se stěžovatelka fakticky domáhá stanovení daně dokazováním. Jelikož však nesplnila ani své základní zákonné povinnosti, protože ani na výzvu nepodala řádné daňové přiznání, stanovil jí správce daně daň podle pomůcek, které měl k dispozici. Tento postup ostatně výslovně připouští § 145 odst. 1 věta druhá daňového řádu. Za této situace nelze vyhovět námitkám stěžovatelky ohledně nespolehlivosti daně, které dle ní mohl zjistit již správce daně. To proto, že by to vyžádalo od správce daně rekonstrukci účetnictví stěžovatelky i přes její naprostou pasivitu v řízení před ním. Taková povinnost však správce daně netíží.

[22] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, i přes nezohlednění těchto tvrzených nákladů. Nelze sice vyloučit, že některé z nákladů, jež souvisejí s plněními od neplátců DPH či plněními osvobozenými od DPH, stěžovatelka skutečně vynaložila. Její tvrzení, že správce daně o těchto nákladech musel vědět, jsou však zcela obecná. Nejedná se ani o náklady, které by každý daňový subjekt musel vždy k podnikání vynakládat v takové výši, aby jejich opomenutí automaticky vedlo až k nespolehlivosti stanovené daně. V tomto směru lze odkázat na hrazení povinného ručení, čehož se stěžovatelka opakovaně dovolává, pokud provozuje automobil, což už bude zřejmé z placení daně silniční. Výše placeného pojistného je však zcela zanedbatelnou nákladovou položkou, pokud nepůjde o společnost s významnou flotilou automobilů. Za zcela zanedbatelnou nákladovou položku ve vztahu k celkovým nákladům je nutné považovat také stěžovatelkou zmiňované zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele. Náklad stěžovatelky na toto pojištění totiž odpovídá částce ve výši jednotek tisíců vynaložených mzdových nákladů dle vyhlášky č. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. Z okolnosti, že stěžovatelka dle svých tvrzení nevlastní žádnou nemovitost, nelze automaticky dovozovat ani to, že si nemovitosti k podnikání pronajímá za částky významné z hlediska celkových nákladů. Podnikání v oblasti informačních technologií totiž za běžných okolností nemusí vyžadovat pronájem rozsáhlých prostor k podnikání. Nájem nemovité věci navíc vždy od DPH osvobozen není (§ 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Zjištění rozhodných skutečností by tak také vyžadovalo alespoň částečnou rekonstrukci účetnictví stěžovatelky. To však není povinností daňových orgánů (bod [21]). Stěžovatelka tvrdí také to, že správci daně muselo být známo, že dlouhodobě dováží zboží ze třetích zemí a dožaduje se zohlednění nákladů na dopravu. Toto tvrzení je však zcela obecné. Stěžovatelka nespecifikuje, z čeho konkrétně by tato okolnost měla být správci daně známa, o jaké zboží se jedná, jak dlouho zboží dováží, či v jakých objemech. Samotné náklady na mezinárodní dopravu jsou však obvykle rovněž nevýznamné z hlediska

pokračování

celkových nákladů, pokud by nešlo o daňový subjekt s významným mezinárodním přesahem. Tyto náklady proto typově ani ve svém souhrnu netvoří tak významné částky z hlediska celkových nákladů, které by správce daně musel nutně zohlednit při stanovení daně podle pomůcek i přes pasivitu stěžovatelky v řízení před ním. Ve srovnání s celkovými náklady totiž budou obvykle zcela zanedbatelné nebo je nelze považovat za natolik běžné, aby k nim musel správce daně přihlížet i bez součinnosti daňového subjektu. Proto za dané situace nelze považovat stanovenou daň za nespolehlivou. K důkazům předloženým v odvolacím řízení nebyl žalovaný povinen přihlídnout. Nic na tom nemění ani to, že žalovaný částečně na základě předložených dodatečných daňových tvrzení snížil stěžovatelce daň, ačkoliv by mohlo být sporné, zda tak s ohledem na výše citovanou judikaturu (bod [20]) musel učinit minimálně ohledně všech dodatečně doložených nákladů. Tímto postupem totiž nemohl jakkoliv zasáhnout do jejích práv. Jelikož ob stojí závěr žalovaného i městského soudu o tom, že žalovaný v tomto případě nebyl povinen zohlednit náklady poprvé tvrzené a doložené až v odvolacím řízení, pak by bylo nadbytečné se zabývat tím, zda k těmto důkazům nemusel žalovaný přihlídnout také proto, že se nejednalo o nezpochybnitelné pomůcky. První z uvedených důvodů je totiž dostatečný k závěru o tom, že žalovaný ani městský soud nepochybili, pokud k těmto podkladům nepřihlédli.

[23] Druhým důvodem, pro který stěžovatelka shledává jí stanovenou daň za nespolehlivou je to, že dle vlastních tvrzení v minulosti vždy měla základ daně nižší, než 2 % z ročního obrátu. Správce daně jí však stanovil základ daně ve výši 17,13 % za rok 2020 a 16,41 % za rok 2019. Přestože žalovaný jí v obou letech základ daně snížil, i tak se jedná o mnohonásobně vyšší základ daně, než pravidelně dosahovala. Proto se domáhá zohlednění marže z předchozích let.

[24] Shodné námitky již uvedla v odvolání a v žalobě. Žalovaný k nim v bodech 83 a 84 konstatoval, že stěžovatelka nepodala daňová přiznání za roky 2017 a 2018. Nebylo tak možné zjistit marži z těchto let. V letech 2014 a 2015 vykazovala jinou ekonomickou činnost, proto z údajů za tato období nelze vycházet. Při stanovení daně nelze vycházet ani z údajů za rok 2016 s ohledem na životní cyklus společnosti. Stěžovatelka v tomto období teprve začala vykazovat činnost v oblasti informačních technologií. Žalovaný zároveň zdůraznil, že výběr pomůcek náleží správci daně. V odvolacím řízení zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek a jejich přiměřenost. V tomto případě shledal vybrané pomůcky jako přiměřené a dostatečně spolehlivé, byť výpočet správce daně mírně korigoval. Městský soud se k totožné námitce vyjádřil v bodě 45 napadeného rozsudku. Konstatoval, že za zcela správnou považuje úvahu žalovaného ohledně toho, z jakého důvodu nelze zohlednit základ daně vykázaný v roce 2016. Ve shodě s žalovaným také uvedl, že stěžovatelka v letech 2014 a 2015 vykazovala na DPH jinou ekonomickou činnost a daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob od roku 2017 nepodávala. Dále doplnil, že stěžovatelka svá tvrzení o tom, že nedošlo ke změně vykazované činnosti ve vztahu k DPH, nijak nedoložila.

[25] Stěžovatelka dovozuje svá tvrzení, že je nezbytné přihlídnout k historickým údajům, z rozsudku *Anidor*, bod 33. Z něj mimo jiné vyplývá, že pokud by správce daně stanovil DPH podle pomůcek, aniž by reflektoval, že daňový subjekt pravidelně vykazuje a uplatňuje odpočet daně vůči zdanitelným plněním v relativně stabilní výši (např. by započítal daň na

vstupu ve výši zhruba 10 % daně na výstupu, ačkoliv daňový subjekt dlouhodobě vykazoval tento podíl ve výši okolo 50 %), aniž by tento rozdíl řádně odůvodnil, jednalo by se o zjevně nepřiměřený a nedůvodný rozdíl ve výši stanovené daňové povinnosti. Historické údaje však musí vykazovat dlouhodobé a stabilní hodnoty. Nejvyšší správní soud k odkazu stěžovatelky na tento rozsudek konstatuje, že ta jeho závěry značně zobecňuje. Ve své argumentaci pomíjí to, že se NSS v daném rozsudku zabýval možným zohledněním údajů z bezprostředně předcházejících zdaňovacích období v rámci stejné daně. Stěžovatelka historické údaje vztahující se k jiné dani fakticky vnímá jako obligatorní pomůcku. To však z daného rozsudku nelze dovodit. Z poměru odpočtu daně vůči zdanitelným plněním z daňových příznání k DPH totiž obvykle ani nebude možné bez dalšího dovodit marži aplikovatelnou na daň z příjmů právnických osob. To je ostatně vidno i na konstrukci základu daně v této věci. Žalovaný totiž zohlednil i náklady nad rámec těch, jež plynou z údajů z daňových příznání k DPH.

[26] Nejvyšší správní soud dále doplňuje, že žalovaný v nyní posuzované věci řádně vysvětlil, proč z historických údajů nelze vycházet (bod [23]). Již jen proto by jeho závěry vyhověly požadavkům uvedeného rozsudku, i přes jejich nesprávné zobecnění stěžovatelkou. Jak již vysvětlil žalovaný i krajský soud, v tomto případě lze jen stěží hovořit o tom, že by správce daně mohl zjistit její dlouhodobou a stabilní marži využitelnou pro stanovení daně z příjmů právnických osob. To proto, že je nutné vycházet z předpokladu, že do roku 2015 vykonávala odlišnou ekonomickou činnost a v roce 2016 byla teprve na počátku podnikání v novém oboru. Tato východiska žalovaného i krajského soudu totiž stěžovatelka přípustně nezpochybnila (bod [10]). Počátek podnikání v novém oboru bude typicky spjat s nižší daňovou povinností oproti již řádně zavedenému podnikání v daném oboru. Proto nelze výsledky z prvního roku v novém odvětví považovat za rozhodné pro následující zdaňovací období, které na něj navíc ani bezprostředně nenavazují. I kdyby bylo možné vycházet z údajů za rok 2016, jedná se o pouze o jediné zdaňovací období. Proto by nebyly splněny podmínky stability a dlouhodobosti historicky vykazovaných daňových povinností ve světle výše uvedeného rozsudku. Nelze totiž pominout, že stěžovatelka daňová příznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2017 a 2018 nepodala.

[27] Proto NSS uzavírá, že správce daně neměl k dispozici relevantní marži z bezprostředně předcházejících zdaňovacích období. Z uvedených důvodů nebylo možné vycházet z historických údajů stěžovatelky při stanovení základu daně v posuzovaných zdaňovacích období. Navíc, i pokud by správce daně relevantní marži mohl zjistit, nemusel by z ní nezbytně nutně vycházet, pokud by svůj postup řádně vysvětlil. Po správci daně nelze vždy požadovat, aby vycházel pouze z historické marže při stanovení daně podle pomůcek, jak v důsledku navrhuje stěžovatelka. To nepochybně platí zejména tehdy, pokud správce daně disponuje údaji, které lze, alespoň v době jeho rozhodování, považovat za dostatečně spolehlivé. Od správce daně nelze také požadovat to, aby vzal v potaz veškeré myslitelné pomůcky a vybral pro daňový subjekt tu nejvýhodnější. Zákonným kritériem při stanovení daně pomůcek je zejména dostatečná spolehlivost využitých pomůcek (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Té správce daně obvykle může dosáhnout různou kombinací jednotlivých pomůcek. Nebylo proto nutné, aby vycházel z historické marže. Správce daně postupoval logicky, jelikož jako pomůcky zvolil aktuální údaje o hospodaření stěžovatelky v dotčených zdaňovacích obdobích, nikoliv historická data či údaje o hospodaření jiných

pokračování

subjektů, které by z povahy věci měly být méně přesné. Z těchto důvodů se Nejvyšší správní soud neztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že žalovaný pochybil, pokud nevzal v potaz její historické údaje ohledně daňových povinností či marži společností podnikajících ve stejném oboru. Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň, pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2020, čj. 1 Afs 433/2018-44, *ZEZULA*, bod 29). Proto pokud stěžovatelce byla stanovena vyšší daň, než jakou měla správně uhradit, lze to klást k tíži pouze její pasivitě v řízení před správcem daně. Daňové orgány totiž svým povinností řádně dostály.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[29] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 13. listopadu 2024

Petr Mikeš
předseda senátu