



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **AMY servis s.r.o.**, IČO: 24281042
se sídlem Praha 9, Lipnická 1448
zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Weigem
se sídlem Praha 4, Kyslíkova 1984/4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2024, č. j. 17883/24/5200-11432-700681,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za období roku 2018 ze dne 30. 5. 2023, č. j. 5164671/23/2009-52525-112008, vydaný Finančním úřadem pro hl. m. Prahu. Dodatečným

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

platebním výměrem byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o 2 172 460 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 434 492 Kč.

2. Důvodem vydání dodatečného platebního výměru byla jednak skutečnost, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně, že výsledek hospodaření v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 na řádku 10 ve výši 391 953 Kč je uveden ve správné výši dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“), a v souladu s § 23 odst. 1 tohoto zákona (rozdíl mezi vykázaným výsledkem hospodaření a výsledkem hospodaření zjištěným z deníku je 9 852 740 Kč), a jednak skutečnost, že žalobce neunesl prvotní důkazní břemeno a náklady v celkové výši 1 581 518,28 Kč nelze považovat za daňově uznatelné, neboť u nich nebylo prokázáno, že naplňují podmínky § 24 odst. 1 ZDP.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce v podané žalobě předně namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Dle žalobce je zvláštní již systematika rozhodnutí. V části III. napadeného rozhodnutí s označením „Právní rámec případu“ (viz str. 3 až 9) žalovaný cituje desítky rozsudků Nejvyššího správního soudu a krajských správních soudů, jejichž obsahem je jak problematika stanovení daně dokazováním, tak i problematika stanovení daně podle pomůcek, aniž by bylo uvedeno, jakým svým konkrétním jednáním si žalobce počínal nesouladně s touto judikaturou. Oproti tomu v části II. napadeného rozhodnutí (viz str. 3 bodu 13) ve velmi stručném shrnutí odvolacích důvodů žalovaný ignoroval žalobcovu argumentaci rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016, a ze dne 28. 12. 2018, sp. zn. 2 Afs 238/2017, respektive k jejich (ne)aplikovatelnosti na případ žalobce se vůbec nevyjádřil.
4. V části IV. napadeného rozhodnutí žalovaný převzal argumentaci správce daně obsaženou ve zprávě o daňové kontrole stran neuznání většiny nákladových dokladů s tím, že pouze malá část z nich byla uznána (9 %) a rozhodující část z nich byla vyloučena (91 %). Oproti tomu výnosy byly uznány v plném rozsahu. Podstatná z hlediska nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je skutečnost, že žalobce v odvolání namítal, že v přiznání k dani z příjmů právnických osob uvedl základ daně ve výši 391 953 Kč a daň ve výši 67 830 Kč. Platební výměr uvádí, že nově stanovený základ daně činí 11 791 262,28 Kč, s uznanými náklady ve výši 244 603,93. Žalovaný tedy akceptoval namítanou skutečnost, že žalobce na 1 Kč nákladů dosáhl 48,20 Kč výnosů, tj. pracoval s rentabilitou 4 820 %. Takovou rentabilitu nevykazují ani nejbohatší firmy světa. Žalovaný se k této stěžejní námitce nijak nevyjádřil. Místo toho žalovaný uvedl, že dostal svým stanoveným povinností.
5. Za pikantnější žalobce označil konstatování žalovaného, že má za to, že na podstatu odvolacích námitek reagoval, byť se nezabýval každou větou odvolání, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 237/2014-9 a rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích sp. zn. 52 Af 2/2015 a sp. zn. 52 Af 8/2016. Žalovaný namítal, že rozsudek č. j. 6 Ads 237/2014-9 se týkal příspěvku na živobytí, tj. materie upravené procesně správním řádem, nikoli věci daňové. Zbylé dva rozsudky se týkaly neoprávněně uplatněných odpočtů na DPH. Případ žalobce je jiný.
6. Namítal, že jeho stěžejní argumentace se týkala závěru žalovaného o uznání pouze 9 % jeho nákladů oproti uznání 100 % jeho výnosů, a to za situace, kdy své výnosy žalobce ověřoval pouze u části jeho odběratelů. Zkoumal-li tedy žalovaný detailně náklady žalobce měl

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

stejným způsobem prověřovat i jeho příjmy od odběratelů, což nečinil a spokojil se pouze s jejich nepatrnou částí. Nezabýval se tedy, zda je tento jeho postup reálný, resp. z hlediska zásady uvedené v § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), správný a zda neodůvodňuje postup podle § 98 daňového řádu. Žalobce tedy postrádal podstatnou skutečnost, že žalovaný proti odvolání nepostavil „*vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (viz rozsudky sp. zn. 52 Af 2/2015 a sp. zn. 52 Af 8/2016). Podle mínění žalobce napadené rozhodnutí takový ucelený systém stran důvodů ponechání příjmů v původní výši neobsahuje, což je porušením práva na spravedlivý proces.

7. Žalobce uzavřel, že je očividné, že žalovaný se s namítanou nereálností doměřené daně nevypořádal. Pokud by žalovaný skutečně postupoval podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, musel by dojít k závěru, že výsledek jeho snažení je průkazně nereálný a nesmyslný, a tudíž v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tak měl přistoupit ke stanovení daně podle § 98 daňového řádu. Pokud žalovaný hodlal setrvat na svém názoru o zákonnosti 174násobného zvýšení daně oproti přiznání na základě dokazování, byl povinen tento svůj závěr podrobně odůvodnit. Obecná citace judikatury o stanovení daně dokazováním a současně i podle pomůcek, nepostačuje. Neučinil-li tak, je jeho postup nepřezkoumatelný, svévolný a nezákonný. Výrok rozhodnutí tak postrádá zákonnou oporu.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě.

8. Žalovaný se žalobcem nesouhlasil, když veškeré jeho námítky považoval za nedůvodné. V podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a předložený správní spis.
9. Předně připomněl, že správce daně kontrolou jednotlivých řádků podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 zjistil, že žalobce vykázal výsledek hospodaření (zisk) ve výši 391 953 Kč. Dne 29. 11. 2021 obdržel správce daně od žalobce písemnost č. j. 9053988/21, jejíž přílohou byly účetní podklady požadované správcem daně v oznámení (Hlavní kniha, Deník, Obratová předvaha, Účtový rozvrh, Výsledovka a Rozvaha, dále Výkaz zisku a ztráty a Rozvaha v plném rozsahu k 31. 12. 2018). Správci daně vznikly pochybnosti, zda je výsledek hospodaření uveden ve správné výši, neboť nekořespondoval s údaji dle žalobcem předložené obratové předvahy a výsledovky za období roku 2018 a účetní sestavy deníku dle typu dokladu za toto období. Z deníku vyplývá výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 10 244 693,34 Kč, tj. výnosy ve výši 12 354 990,26 Kč, náklady ve výši 2 110 296,92 Kč (bez daně z příjmů ve výši 67 830 Kč).
10. Správce daně vyzval žalobce výzvou 1, aby prokázal, z jakého důvodu nekořesponduje výsledek hospodaření uvedený v podaném řádném daňovém přiznání s údaji uvedenými v Deníku a dále, aby jakýmkoliv důkazními prostředky prokázal, že výsledek hospodaření uvedený v podaném řádném daňovém přiznání je v souladu s § 23 odst. 1 ZDP. Na výzvu 1 reagoval žalobce sdělením, že jeho účetnictví zničil přívalový dešť, že přesné datum poškození nezná (uvádí jen rok 2020) a dokládal fotodokumentaci zatopených šanonů. Dále uvedl, že účetnictví nebylo zálohováno a že byl donucen zpracovat rekonstrukci celého účetnictví a nebyl tedy schopen doložit odpovídající doklady, ze kterých bylo vytvořeno daňové přiznání. Naproti tomu žalobce při ústním jednání dne 20. 4. 2022 předložil správcem daně doklady, které nenesly známky poškození přívalovým deštěm, který měl veškeré doklady poškodit a většinu zničit, a ani správci daně tuto skutečnost nesdělil. V rámci tohoto jednání nebyla správci daně sdělena ani skutečnost, že žalobce provedl rekonstrukci celého účetnictví. V rámci tohoto ústního jednání byly správcem daně žalobci kladeny otázky, které

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

směřovaly na rozdíl výsledku hospodaření, ke kterému žalobce pouze sdělil, že k rozdílu výsledku hospodaření nic neví a že doklady obdržel od pana účetního. Ani v roce 2021, kdy probíhala daňová kontrola na DPH, se žalobce o zničení účetnictví v důsledku záplavy nezmínil. Žalovaný tedy vyhodnotil, že žalobce své tvrzení o dešťové záplavě neprokázal.

11. S odkazem na zjištěné skutečnosti žalovaný konstatoval, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně týkající se rozdílu výsledku hospodaření. Doplnil, že považuje postup správce daně za souladný se zákonem, neboť správce daně řádně odůvodnil, na základě čeho dospěl k předmětným závěrům, s nimiž se žalovaný ztotožnil.
12. Dle žalovaného není pravdivé tvrzení žalobce, že se žalovaný k naprosté nereálnosti popsaného postupu správce daně nijak nevyjádřil. Žalovaný odkázal na napadeného rozhodnutí (body [45] až [67]). Uvedl, že zcela obecný, ničím nepodložený propoččet, že na 1 Kč nákladů dosáhl žalobce 48,20 Kč výnosů, nemá k danému řízení žádné opodstatnění, neboť to byl žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno, když neprokázal jím tvrzenou výši výsledku hospodaření a neodstranil pochybnosti správce daně a dále neprokázal, jak sporné náklady souvisely s jeho zdanitelnými příjmy.
13. Žalovaný rovněž nepřisvědčil námitce, že se nevyjádřil k (ne)aplikovatelnosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, a rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, na daný případ, neboť v napadeného rozhodnutí (bod [34]), žalovaný tyto rozsudky uvedl jako příléhavé na daný případ, když v řešeném případě nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek (viz body [88] a násl. napadeného rozhodnutí).
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal postup správce daně, kterému vznikly pochybnosti, zda se v případech zaúčtovaných nákladů jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z tohoto důvodu proto zaslal správce daně žalobci výzvu 2, ve které požadoval doložit, k jaké hospodářské (ekonomické) činnosti byly využity zde uvedené náklady. Správce daně dále požadoval předložení souvisejících smluv, objednávek a výnosových faktur. Žalobce v odpovědi na výzvu 2 uvedl stručně popsanou svou hospodářskou činnost rozdělenou do 7 skupin, avšak k těmto skupinám nepřičítal žádné náklady, ani nepředložil žádné jiné důkazní prostředky, které by souvisely s jednotlivými, žalobcem uvedenými činnostmi. Žalobce pouze uvedl, že uvedené činnosti jsou prováděny převážně pro odběratele, kterým je Škoda Auto a.s., kdy na základě ústní dohody je domluveno, že v rámci revize nebo kontroly zařízení, konstrukcí apod. je žalobce povinen při zjištění závad a nedostatků tyto odstranit, a proto jsou v příloze uvedeny i faktury za odstraňování závad zjištěných při revizích, přičemž na odstranění těchto závad si žalobce mnohdy objednává na výpomoc i subdodavatele. Dále uvedl, že v roce 2018 nevedl účetnictví podle jednotlivých zakázek, a proto nelze ke každé vydané faktuře napárovat související nákladové doklady.
15. Žalovaný ze spisového materiálu zjistil, že v případě nákladů ovlivňujících základ daně ve výši 1 334 983,05 Kč se jedná především o náklady na hračky, šperky, dětskou a dámskou kosmetiku, komiksové knihy, dětské a dámské oblečení, krmení pro zvířata, rodinné vstupné, rybářské potřeby, spony do vlasů atd., a tyto jednoznačně nejsou nákladem žalobce na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Stejně tak u části nákladů na instalatérský materiál, zařízení koupelny, obklady, spárovací hmotu, betony, kamenivo atd. nebylo žalovanému zřejmé, k jakým účelům byly předmětné náklady fakticky použity. Ani v tomto případě žalobce neprokázal, že by předmětné náklady s jeho zdanitelnými příjmy

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

souvisely. V případě uplatněných nákladů na pohonné hmoty bylo zjištěno, že žalobce využívá paušální výdaj na dopravu, který je ve výši 5 000 Kč na jedno silniční motorové vozidlo za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů a současně toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. V případě nákladů ve výši 1 931,30 Kč žalovaný zjistil, že se jedná o neidentifikovatelné služby. V případě nákladů v celkové výši 244 603,93 Kč žalovaný zjistil, že se jedná o zámečnické práce, pronájmy plošiny a neidentifikovatelný popis prací.

16. Žalovaný ze spisového materiálu prověřil, že k doloženým vydaným fakturám žalobce nepředložil žádnou smlouvu, ani žádnou objednávku či jiné ujednání mezi stranami, ze kterých by vyplynulo, jaký byl přesně stanovený rozsah prací, cenová nabídka použitého materiálu, cenová nabídka služeb a místo, kde budou služby provedeny včetně uvedení termínu, kdy by měly být práce provedeny. Žalobcem nebyly doloženy žádné projekty, smlouvy, objednávky, stavební deníky či jiné údaje o časové ose odvedené (provedené) práce, spotřebovaný materiál, ani nebyly doloženy úhrady těchto služeb, ani případná přefakturace služeb, které byly případně provedeny subdodavatelsky. Žalobcem předložené faktury vydané jsou pouze důkazní prostředky formální povahy, které samy o sobě neprokazují, že se plnění uskutečnilo, tak jak je na dokladech deklarováno. Stěžejním v dané věci je tedy to, že žalobce nepřihradil tyto výnosové faktury ke sporným nákladům, tj. neprokázal, že tyto náklady souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.
17. Doplnil, že z dokladů, které žalobce předložil, správce daně zjistil, že žalobce provádí služby spojené s kontrolami ocelových konstrukcí, přičemž opravy a odstranění vad ve většině případů provádí zadavatel zakázek, nikoliv žalobce. Předložené daňové doklady se tedy poskytovaných služeb týkaly minimálně a žalobce ani po výzvách zaslaných správcem daně nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal opak. Žalobce tedy neprokázal, jak pořízený materiál nebo zboží či služby souvisí s jeho zdanitelnými příjmy.
18. K námitce žalobce, že měl žalovaný prověřovat i příjmy od jeho odběratelů, žalovaný uvedl, že výnosy nebyly správcem daně zpochybněny, neboť předmětem fakturace u doložených výnosových faktur byla revize ocelových budov a školení a dále odstranění zjištěných závad. K těmto fakturám však žalobce nepředložil žádnou smlouvu a nepředložil ani žádnou objednávku či jiné ujednání mezi stranami, ze kterých by vyplynulo, jaký byl přesně stanovený rozsah prací, cenová nabídka použitého materiálu, cenová nabídka služeb a místo, kde budou služby provedeny včetně uvedení termínu, kdy by měly být práce provedeny. Ze součinnosti s odběrateli žalobce vyplývá, že žalobce provádí především služby spojené s kontrolami ocelových konstrukcí, ke kterým není na daňových dokladech ani v nabídkách žalobce uveden žádný materiál ani zboží, přičemž opravy a odstranění vad ve většině případů provádí zadavatel zakázky. Dle žalovaného tedy žalobce k provádění revizí a školení potřebuje minimální množství nákladů, přičemž žalobce neprokázal, jak pořízený materiál či zboží konkrétně souvisely s jeho zdanitelnými příjmy, a jak již bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí část těchto nákladů jednoznačně nebyla nákladem žalobce na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.
19. K žalobcem uvedeným rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice, žalovaný sdělil, že správce daně v napadeném rozhodnutí podal dostatečné zdůvodnění svého právního závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy, když uvedl, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

řídil a o které důkazy opřel svá skutková zjištění v souladu s § 102 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný proto považuje odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí za dostačující.

20. Žalovaný měl za to, že skutečnost, že žalobce pouze obecně odkázal na část rozsudku, kterou vytrhl z celkového kontextu, nemůže změnit žalovaným uvedené skutečnosti, na základě kterých bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce.
21. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že se nevypořádal s namítanou nereálností doměřené daně, když žalovaný nespatřuje výši doměřené daně jako nereálnou, a svůj postup řádně odůvodnil.
22. Daňové orgány disponovaly takovými důkazními prostředky, které umožnily stanovit daň dokazováním. V případě žalobce nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť intenzita pochybností správce daně nevedla k zatemnění obrazu o hospodaření žalobce (viz body [99] až [106] napadeného rozhodnutí). Přechodem na náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek nelze dle žalovaného zahlazovat nedostatky v dokazování na straně žalobce. K tomu žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, Sb. NSS 3418/2016, a ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, Sb. NSS 4581/2024. Samotné neunesení důkazního břemene tedy nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
23. Žalovaný zdůraznil, že žalobci sice byly z daňově účinných vyloučeny náklady v celkové výši 1 581 518 Kč, což je 74,9 % z celkových nákladů ve výši 2 110 296 Kč, nicméně u částky 1 334 983 Kč se jednalo zjevně o soukromé náklady žalobce, přičemž nelze dojít k závěru, že stejným poměrem by měly být upraveny i výnosy, které žalobce dosáhl svou podnikatelskou činností. U zbývajících částky neuznaných nákladů ve výši 246 535 Kč žalobce neprokázal, že souvisely s konkrétními výnosy.
24. V replice ze dne 1. 10. 2024 žalobce uvedl, že způsob uvažování správce daně považuje za mechanický a odporující § 1 odst. 2 daňového řádu. Z úřední činnosti žalovanému musí být známo, že 30násobné zvýšení základu daně a daně je více než neobvyklé stejně jako poměr uznaných nákladů a výnosů žalobce. To vše bez zaměstnanců. Byť i žalovaný vycházel z dokladů předložených žalobcem, musel za dané situace dospět k závěru, že jím zvolený způsob stanovení daně dokazováním je zcela nereálný.
25. Za dané situace bylo podle žalobce nezbytné, aby žalovaný rozpor mezi přiznáním k dani a předloženými doklady odstranil. Učinit tak mohl např. další (třetí) výzvou nebo výsledkem žalobce. Tyto skutečnosti musely vyjít najevo již při prvním zběžném procházení dokladů žalobce.
26. Odvolává-li se žalovaný na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nečiní tak důvodně. Skutečnost, že k přípravným pracím pro revizora zdvihacích zařízení nebyly potřeba hračky, šperky, kosmetika apod., musela být správci daně zřejmá již při prvním nahlédnutí do dokladů předložených žalobcem. Mechanické posuzování takových dokladů bez jakýchkoli pochybností ohledně jejich zřejmých chyb, nesrovnalostí, rozsahu a obsahu bez dalších úkonů žalovaného zkrátilo žalobce na jeho právu předložit správné doklady event. stanovit daň podle pomůcek.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

27. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

28. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žádný z účastníků řízení s takovým postupem nevyjádřil nesouhlas.
29. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:
 - 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.
30. Soud o podané žalobě uvážil následovně:
31. Předně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Při posouzení této námítky soud vyšel z ustálené judikatury správních soudů zabývajících se otázkou nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Z uvedené judikatury vyplývá, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Takovouto vadou dle soudu napadené rozhodnutí netrpí.
32. Napadené rozhodnutí má 4 části, a to I. Stručné shrnutí skutkového stavu, II. Odvolací důvody, III. Právní rámec případu a IV. Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání se s odvolacími důvody). V jednotlivých částech napadeného rozhodnutí se žalovaný v souladu s jejich označením zabývá příslušnou tematikou. Z napadeném rozhodnutí z části IV. vyplývá úvaha žalovaného, která ho vedla k zamítnutí odvolání žalobce a potvrzení dodatečného platebního výměru. Důvodem zamítnutí odvolání žalobce byla skutečnost, že se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně. Konkrétně se jednalo o závěr, podle kterého žalobce neunesl důkazní břemeno jednak ohledně výsledku hospodaření, který žalobce uvedl v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 ve výši 391 953 Kč, a jednak ohledně nákladů v celkové výši 1 581 518,28 Kč, které nelze považovat za daňově uznatelné, neboť žalobce neprokázal, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stejně tak jsou obsahem části IV. napadeného rozhodnutí i důvody, pro které žalovaný nepovažoval za důvodné odvolací námítky žalobce.
33. Lze sice přisvědčit tvrzení žalobce, že žalovaný v části III. obsáhleji cituje judikaturu správních soudů, zatímco v části II. velmi stručně shrnul jeho odvolací důvody. Tato skutečnost však sama o sobě nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Námítky žalobce směřují do uvozující části napadeného rozhodnutí toliko shrnující podané odvolání a východiska posouzení odvolání žalobce žalovaným. Vlastní posouzení žalovaného je však obsaženo v části IV. napadeného rozhodnutí. Rozhodné pro posouzení věci je, zda jsou právě v části IV. napadeného rozhodnutí uvedeny důvody, pro

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

kteře se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně a proč nepovažoval námitky žalobce za oprávněné. Jak soud uvedl výše, tato úvaha obsahem IV. části napadeného rozhodnutí je.

34. Důvodné není tvrzení žalobce, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakým svým konkrétním jednáním si žalobce počínal nesouladně s citovanými rozhodnutími správních soudů. K uvedenému tvrzení soud odkazuje na část IV. napadeného rozhodnutí. V této části napadeného rozhodnutí žalovaný své úvahy provázal přímo opětovným uvedením citace poukazovaného rozsudku správního soudu, případně její části a/nebo odkázal na konkrétní bod části III. svého rozhodnutí, ve kterém je označeno rozhodnutí správního soudu zabývající se obdobnou problematikou. Jinými slovy z části IV. napadeného rozhodnutí vyplývá, z jakého důvodu žalovaný v části III. napadeného rozhodnutí citované rozsudky správních soudů byly považovány za relevantní pro projednávaný případ, respektive jakým povinností žalobce nedostal nebo na základě jakých skutečností byla jeho argumentace shledána nedůvodnou.
35. Tvrzení žalobce, podle kterého žalovaný ignoroval argumentaci jím uváděných rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, a ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, nemá v napadeném rozhodnutí oporu. Žalobcem zmíněné rozsudky žalovaný zahrnul do východisek svého rozhodnutí. Konkrétně v části III. napadeného rozhodnutí, v oddílu zabývající se problematikou esenciálních výdajů a stanovení daně podle pomůcek (bod [34]), žalovaný závěry uvedených rozsudků ocitoval, a to včetně navazující judikatury Nejvyššího správního soudu. Zejména však v bodech [89] a násl. žalovaný žalobci sdělil důvody, pro které nebylo možno žalobcem zmiňované rozsudky na projednávaný případ aplikovat. Bylo tomu tak proto, že daňové orgány disponovaly takovými důkazními prostředky, které jim umožnily stanovit daň dokazováním. V případě žalobce tak nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť intenzita pochybností správce daně nevedla k zatemnění obrazu o hospodaření žalobce. V této souvislosti žalovaný rovněž připomenul, že výnosy správcem daně zpochybněny nebyly.
36. Konečně nelze mít za to, že by se žalovaný nezabýval stěžejními námitkami žalobce. Naopak žalovaný v napadeném rozhodnutí k jednotlivým námitkám žalobci své stanovisko výslovně sdělil (viz část IV. napadeného rozhodnutí body [69] až [100]). Z napadeného rozhodnutí tak např. zcela jednoznačně vyplývá, že měl žalovaný za to, že v projednávaném případě nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť intenzita pochybností správce daně nevedla k zatemnění obrazu o hospodaření daňového subjektu (viz níže). Prostý nesouhlas žalobce s vypořádáním svých námitek ze strany žalovaného nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje.
37. S ohledem na výše uvedené soud považuje napadené rozhodnutí za plně přezkoumatelné.
38. Stěžejní námitkou v projednávaném případě je tvrzení žalobce, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 měla být žalobci stanovena podle pomůcek, tj. podle § 98 daňového řádu. Své tvrzení žalobce zakládá na poměru správcem daně neuznaných nákladů (91 %) a uznání výnosů v plné výši.
39. Při posouzení uvedené námítky soud (stejně jako daňové orgány) vyšel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zabývající se použitím pomůcek v daňovém řízení, zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, Sb. NSS 3418/2016. V uvedeném usnesení Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci,*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Dále rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, podle kterého „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, a nebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“.

40. Aplikuje-li soud závěry judikatury Nejvyššího správního soudu na projednávaný případ, nelze dospět k jinému závěru, než že pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu nebyly splněny podmínky. Soud zdůrazňuje, že daňové orgány vyšly z účetních dokladů, které předložil žalobce (viz zejména Deník dle typu dokladu, Výsledovka, Výkaz zisku a ztráty). V těchto podkladech žalobce uvedl náklady ve výši 2 178 126,92 Kč včetně daně, a výnosy ve výši 12 354 990,26 Kč. Výsledek hospodaření žalobce tak činil 10 244 693,34 Kč oproti výsledku hospodaření ve výši 391 953 Kč uvedeným žalobcem v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018. Následně byly ze strany správce daně zpochybněny náklady žalobce (viz Deník dle typu nákladů) do výše 1 581 518,28 Kč. Žalobce u těchto nákladů neprokázal jejich souvislost se zdanitelnými příjmy. Žalobce závěry daňových orgánů, pokud jde o zjištěný výsledek hospodaření a neprokázání souvislosti nákladů se zdanitelnými příjmy v podané žalobě (stejně jako v odvolání), nikterak nerozporoval.
41. Dle soudu účetnictví žalobce nelze považovat za neprůkazné nebo neúplné. Žalobce se sice v průběhu daňového řízení opakovaně bránil tvrzením, že veškeré doklady byly zničeny přívalovým deštěm. Soud však ve shodě s daňovými orgány uvedené tvrzení považuje za účelové. Žalobce tvrzení o zničení dokladů přívalovým deštěm uplatnil až poté, kdy již správci daně předložil doklady vážící se ke zdaňovacímu období roku 2018, a to v návaznosti na správcem daně zaslano výzvu ze dne 12. 5. 2022, č. j. 4618491/22/2009-60562-110612. Tvrzení žalobce je v rozporu s jím předloženými doklady, které nenesou jakéhokoliv známky poškození přívalovým deštěm. Zejména pak žalobce své tvrzení dokládá pouze fotografiemi, na kterých je detailně zachyceno zničení šanonů, avšak širší záběr zachycující např. uložení příslušných šanonů absentuje, jiné doklady (např. záznam z pojistné události) žalobce nedoložil. Nadto si žalobce nebyl schopen vybavit přesné datum přívalového deště, a tedy zničení příslušných dokumentů. Na základě shora uvedeného nelze dospět k jinému závěru než o účelovosti tvrzení žalobce.
42. Soud zdůrazňuje, že stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti procesního postupu stanovení daně dokazováním. V pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně prostřednictvím pomůcek nastupuje pouze v případě, kdy daň v důsledku absence důkazních prostředků nelze stanovit. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku.
43. To se však v projednávaném případě nestalo. Ze strany správce daně nedošlo k vyloučení všech nákladů, ale pouze těch, u kterých nebyla ze strany žalobce prokázána souvislost se zdanitelnými příjmy. V tomto případě soud poukazuje zejména na charakter vyloučených

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

nákladů, kdy náklady do výše 1 334 983 Kč tvořily zjevně soukromé náklady žalobce (hračky, šperky, dětská a dámská kosmetika, dětské a dámské oblečení, krmiva pro zvířata, rodinné vstupné, rybářské potřeby apod.). Ve zbývající části nákladů ve výši 246 535 Kč žalobce neprokázal jejich souvislost s konkrétními výnosy. Ty náklady, u kterých správce daně shledal souvislost s hospodářskou činností žalobce, byly správcem daně uznány. Soud připouští, že vyloučené náklady za dané zdaňovací období tvořily z celkových výdajů cca 75 %. Tato skutečnost však sama o sobě k přechodu na náhradní způsob stanovení daně nepostačuje. Žalobce, jak ostatně konstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz body [85] a [94]), provádí především služby spojené s kontrolami ocelových konstrukcí, ke kterým není na daňových dokladech ani v nabídkách žalobce uveden žádný materiál ani zboží, přičemž opravy a odstranění vad ve většině případů provádí zadavatel zakázky. K uvedenému zjištění správce daně dospěl v součinnosti s odběrateli žalobce. Žalobce tedy k provádění revizí a školení potřebuje minimální množství nákladů. Ostatně žalobce ani v podaném přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období neuvedl žádné daňové odpisy hmotného nebo nehmotného majetku, který by uplatňoval jako náklad. Konečně ze strany správce daně pak nebyla zpochybněna výše výnosů. Předmětem fakturace u doložených výnosových faktur byla revize ocelových budov a školení a odstranění zjištěných závad, tedy hospodářská činnost žalobce. Soud toliko k námitce žalobce poznamenává, že nebyla-li zpochybněna výše výnosů, neměl správce daně a žalovaný žádný důvod ji ověřovat u jeho odběratelů.

44. Na základě všech shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že neuznání konkrétních nákladů (byť ve výši 75 %) nebylo v projednávaném případě způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví žalobce jako celku. Z uvedeného důvodu nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně prostřednictvím pomůcek.
45. K tvrzení žalobce, že se jeho případ odlišuje od věcí, které byly řešeny Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 6 Ads 237/2014 a v rozsudcích Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích sp. zn. 52 Af 2/2015 a sp. zn. 52 Af 8/2016, soud uvádí, že odkaz na uvedená rozhodnutí nebyl žalovaným učiněn s ohledem na věcnou problematiku uvedených rozsudků, která je, jak správně uvádí žalobce, odlišná. Žalovaný na tyto rozsudky poukazyval pouze proto, že v nich bylo příslušnými soudy v obecné rovině konstatováno, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, čímž se s námitkami účastníka řízení – minimálně implicitně – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění napadeného rozhodnutí tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Jinými slovy žalovaný z uvedených rozsudků dovozoval, že není povinen reagovat na každou jednotlivou námitku, ale postačí uvedení vlastního uceleného argumentačního systému. S ohledem na smysl, jakým bylo žalovaným na uvedené rozsudky správních soudů poukázáno, je nutno jejich použití považovat za relevantní.
46. Soud shrnuje, že neshledal porušení § 1 odst. 2 daňového řádu ze strany daňových orgánů. Daňové orgány procesně postupovaly tak, jak stanoví daňový řád a navazující judikatura správních soudů zabývající se vyměřením daně. Byl to naopak žalobce, který nedostal svým povinnostem stanoveným daňovým řádem.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

47. Závěrem soud podotýká, že tvrzení žalobce uvedené v replice ze dne 1. 10. 2024 (zejména tvrzení, podle kterého měl správce daně přistoupit ke třetí výzvě), byla uplatněna po lhůtě stanovené § 71 odst. 2 s. ř. s. a soud se jimi nemohl zabývat.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

48. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

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.

Praha dne 30. ledna 2025

Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.