



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Filipa Skřivana a JUDr. Ing. Venduly Sochorové v právní věci

žalobce: **SVOBO MB stav, s.r.o.**
sídlem Fišerova 1614, Moravské Budějovice
zastoupen Mgr. Jaroslavem Mazůrkem, advokátem
sídlem Šmeralova 272/22, Praha

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 12. 2023, č. j. 37995/23/5200-11432-713229, a ze dne 9. 2. 2024, č. j. 4611/24/5200-11432-713229,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů právnických osob podle pomůcek za zdaňovací období let 2017 a 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina zahájil u žalobce dne 1. 7. 2020 daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za výše uvedená zdaňovací období. Z vydaných faktur ani z předložené Evidence zakázek 2017 a Evidence zakázek 2018 nebyl finančnímu úřadu zřejmý vztah žalobcem předložených údajů k evidovanému stavu zásob vlastní činnosti (nedokončené výroby) a provedené inventarizaci k 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018, nákladům na nákup materiálu a jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám, subdodávkám stavebních prací a jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám a nákladům na pohonné hmoty. Tyto pochybnosti sdělil žalobci ve výzvě ze dne 25. 9. 2020, č. j. 1613192/20/2912-60561-712510 (dále jen „Výzva“). Vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti finančního úřadu nerozptýlil, vydal finanční úřad dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob podle pomůcek a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně. Důvody a postup při stanovení daně podle pomůcek finanční úřad podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole z 18. 8. 2021, č. j. 1426183/21/2912-60561-712510 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).
3. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal. Rozhodnutím ze dne 4. 12. 2023, č. j. 37995/23/5200-11432-713229 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 31. 8. 2021, č.j. 1458617/21/2907-50524-701530 (dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017). Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2024, č. j. 4611/24/5200-11432-713229 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 31. 8. 2021, č. j. 1459106/21/2907-50524-701530 (dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018) tak, že upravil výši doměřené daně s ohledem na zrušení uplatněné odčitatelné daňové ztráty za zdaňovací období 2017 a ve zbytku ponechal dodatečný platební výměr beze změny.
4. Žalobce napadl žalobu vedenou pod sp. zn. 62 Af 58/2023 rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023, č. j. 37995/23/5200-11432-713229. Žalobou vedenou pod sp. zn. 62 Af 11/2024 pak žalobce napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2024, č. j. 4611/24/5200-11432-713229. Usnesením ze dne 14. 4. 2025 soud tyto žaloby spojil ke společnému projednání.

II. Žaloby a další procesní podání žalobce

5. Žalobce považuje napadená rozhodnutí za nezákonná, vnitřně rozporná a nicotná.
6. Namítá, že se žalovaný řádně nevypořádal s otázkou naplnění podmínek pro stanovení daně z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) pomocí pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Poukazuje na to, že předložil účetní dokumentaci, dostupné evidence a podklady a potvrdil, že soupis materiálu je pro každou zakázku stanoven individuálně.
7. Nesouhlasí s tím, že bylo předložené účetnictví na základě dílčích nedostatků paušálně prohlášeno za nesprávné, neprůkazné a neúplné. Nemožnost stanovení daně dokazováním podle žalobce znamená, že ani v hrubých obrysech nelze zjistit skutkový stav. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny.

8. Údaje srovnatelných subjektů použité jako pomůcky pro stanovení daně dle § 98 daňového řádu vykazovaly obrat lišící se od obratu žalobce v řádech milionů. Daň za příslušná zdaňovací období tak byla stanovena v nesprávné výši a je nepřiměřená. Finanční úřad žalobci nesdělil, o jaké subjekty se konkrétně jedná. Tím porušil jeho právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť žalobci znemožnil údaje od srovnatelných subjektů prověřit a efektivně se proti nim bránit.
9. Žalobce v řízení před žalovaným předložil několik vyjádření a návrhů důkazních prostředků, které žalovaný označil za neprůkazné. K výsledku L. S. (statutárního orgánu) žalovaný uvedl, že tato osoba měla možnost kdykoliv v řízení reagovat. Jde o bezprecedentní stanovování vlastních procesních lhůt a zásadní exces v postupu žalovaného, kterým bylo porušeno právo žalobce být slyšen. Stejně formalisticky žalovaný nevyhověl návrhu žalobce na výslech M. D.
10. V doplnění žaloby namítal, že finanční úřad nezdůvodnil, proč vybral pro určení daně na vstupu dva anonymní podnikatelské subjekty (tj. subjekt A a subjekt B) a jejich údaje použil jako pomůcku pro výpočet výsledné daňové povinnosti žalobce. Pomůcky měly netransparentní charakter. Finanční úřad se měl podrobněji vypořádat s jednotlivými položkami dokladů a evidence, které žalobce předložil na Výzvu. Postup správních orgánů byl excesivní, neodůvodněný a hrubě v neprospěch žalobce. Správce daně neprokázal, že ve vztahu k tvrzením žalobce je jeho účetnictví nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Žalobce byl oprávněn v řízení použít jakýkoliv důkaz. Správní orgány navíc nezkoumaly, jaké okolnosti mohou svědčit pro výhodu pro žalobce. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 se žalovaný nezabýval tím, že jeho zástupce M. D. nebyl způsobilý jej zastupovat z důvodu těžké psychické nemoci; navrhl jeho výslech. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 byla žalobci odepřena možnost řádného opravného prostředku proti zvýšení základu daně, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Výše uvedená pochybení porušují právo žalobce na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) ve smyslu čl. 13 Úmluvy. Daň doměřená na základě pomůcek představuje exces proti zákonným ustanovení daňového řádu, čímž došlo k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
11. V replice žalobce reagoval na vyjádření žalovaného a setrval na své žalobní argumentaci.
12. Navrhl, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že napadená rozhodnutí nejsou nicotná; žalobce ani žádné konkrétní důvody nicotnosti netvrdí. V nynějších věcech žalobce neprokázal řádné provedení inventarizace v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Neprokázal vazbu nákladů a výnosů ani jiným způsobem, finanční úřad tak zpochybnil vypovídací hodnotu účetnictví jako celku. Žalobce v reakci na Výzvu doplnil

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

část účetních podkladů (faktur přijatých) k nákladům na materiál za leden až květen 2017 a k subdodávkám prací. Nedoložil však, jakým způsobem byla určena rozpracovanost výroby na jednotlivých zakázkách a určen stav zásob, ani nepředložil položkové určení materiálu nebo položkové rozpočty k jednotlivým zakázkám. Správci daně tak vznikaly mj. i další pochybnosti, neboť žalobcem předložené evidence zakázek 2017 a 2018 nebyly kompletní (neobsahovaly některé faktury vydané v roce 2017 FV17-005, 023 a 027, v roce 2018 FV18-010, 022, 029 a 042), žalobce přiřadil k zakázkám faktury za pořízení materiálu i měsíce poté, co byla zakázka investorovi fakturována jako dokončená, nebo pořízení materiálu, který byl svým popisem určen na jinou zakázku, nebo na některé zakázky nepřidělil žádný materiál a na některé zase tolik, že je učinil ztrátovými.

14. Přestože žalobce napadá úplnost použitých pomůcek, neuvádí, jaké jiné pomůcky měl správce daně pro stanovení daně použít. Výčet pomůcek v § 98 odst. 3 daňového řádu je pouze demonstrativní, volba konkrétní pomůcky záleží na správci daně, přičemž ten je limitován pouze hrubým nepoměrem či jednoznačným excesem. Zpochybnění adekvátnosti použitých pomůcek daňovým subjektem je nutno posuzovat restriktivně. Žalobci nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, lze učinit pouze v případě, že správce daně použil nepřiměřené pomůcky a překročil zákonné meze. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti je na daňovém subjektu. Žalobce navíc v průběhu daňového řízení nesprávný výběr srovnatelných subjektů nenamítal.
15. Pokud jde o důvody odmítnutí důkazních prostředků, ty žalovaný uvedl již v napadených rozhodnutích. Žalovaný není povinen provést všechny navržené důkazy. Neprovedení důkazu je však třeba odůvodnit, což žalovaný učinil. K nemožnosti uplatnění odčitatelné položky daňové ztráty za rok 2017 ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 odkázal na druhé napadené rozhodnutí.
16. Navrhl, aby soud žaloby zamítl. Na svém procesním postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

IV. Posouzení věci

17. Žaloby **nejsou** důvodné.
18. Soud se předně zabýval námitkou nicotnosti a nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, neboť jde o vady, které by bránily věcnému přezkumu rozhodnutí.
19. Žalobce nicotnost napadených rozhodnutí zmiňoval v obecné rovině. Nicotnost (nulita) správních rozhodnutí je vadou, pro niž nelze právní akt za rozhodnutí vůbec považovat, vůči svým adresátům ani vůči třetím osobám tak nemá žádné právní účinky (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019-52, ze dne 3. 8. 2023, č. j. 3 As 263/2021-29, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Jde přitom o vadu natolik závažnou, že ji nelze zhojit a soud k ní přihlíží ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. i bez návrhu žalobce. Důvody nicotnosti upravuje § 105 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je nicotné

rozhodnutí, a) k jehož vydání správce daně nebyl vůbec věcně příslušný, b) které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) které je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Soud přitom neshledal v napadených rozhodnutí žádný z výše uvedených důvodů nicotnosti; rozhodnutí byla vydána věcně příslušným orgánem a ani po stránce obsahové netrpí logickými deficity ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu. Námitka nicotnosti tak není důvodná.

20. Soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit samotný obsah rozhodnutí nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, u nichž pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí vůbec meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví jasný právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (např. v nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Přezkoumatelnosti přitom nebrání, vycházel-li odvolací orgán z prvostupňového rozhodnutí, pokud i v takovém případě reagoval na odvolací námitku. Napadená rozhodnutí shora uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost vyhovují, jsou řádně odůvodněná, jejich obsah není vnitřně rozporný či nesrozumitelný, závěry žalovaného jsou založeny na logických argumentech. Ostatně žalobce se závěry žalovaného v podaných žalobách a jejich doplněních věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelných rozhodnutí možné nebylo. Námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.
21. Soud dále hodnotil, zda byly naplněny podmínky pro dodatečné vyměření daně podle pomůcek, resp. zda byla daň za příslušná zdaňovací období žalobci stanovena dostatečně spolehlivě.
22. 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.* Odst. 2 dále uvádí, že *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Z odst. 3 plyne, že *pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky získané při správě daní.*
23. Podle § 92 odst. 3 daňový řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Odst. 3 Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

stanoví, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

24. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), *o zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.*
25. Soud se na základě uplatněných žalobních námitek zabýval tím, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jimiž jsou a) nesplnění některé z povinností při dokazování, b) daň nelze stanovit dokazováním, a c) spolehlivé stanovení daně.
26. Úvodem lze poznamenat, že stanovení daně podle pomůcek je mimořádné náhradní řešení, které spočívá v kvalifikovaném odhadu stanovené daně. Oprávněnost tohoto postupu prokazuje správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně “pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018-46, nebo ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023-30). Současně však platí, že pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Neunesení důkazního břemena je třeba posuzovat v konkrétních souvislostech řešeného případu.
27. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Z podkladů předložených žalobcem v rámci daňové kontroly podle finančního úřadu nebylo zřejmé přijetí nakoupených zásob stavebního materiálu na sklad ke dni dodání zásob a vyskladnění zásob ze skladu ve vazbě na konkrétní doklady, na základě kterých byly zásoby spotřebovány na realizované výkony (zakázky) nebo ve vazbě na konkrétní doklady, na základě kterých byly zásoby vydány ze skladu (manka, ztratné, dary apod.) Žalobce neprokázal, na jaké konkrétní akci byly subdodávky stavebních prací uskutečněny a vyfakturovány. Správci daně vznikly pochybnosti u subdodávek včetně materiálu zaúčtovaných na účet 501001 a u subdodávek zaúčtovaných na účet 518000, na jakých akcích byly provedeny, jakými vydanými fakturami byly vyfakturovány jednotlivým odběratelům a v jaké výši. Dále žalobce neprokázal, že všechny stavební práce fakturované od subdodavatelů zaúčtované na účet 518000 byly daňovým subjektem vyfakturovány odběratelům, jakými vydanými fakturami byly tyto služby vyfakturovány a že byly vydané faktury zahrnuty do zdanitelných příjmů a v jaké výši. Žalobce nepředložil řádně vedenou skladovou evidenci v rozsahu za celé účetní období roku 2017 a 2018 (str. 8 až 10 a str. 30 až 34 Zprávy o daňové kontrole). Žalobce neprokázal řádnou inventarizaci v souladu se zákonem o účetnictví a vazbu nákladů a výnosů ani jiným

způsobem; správce daně zpochybnil vypovídací hodnotu účetnictví jako celku a vyhodnotil, že k minimálně poplatníkem vykázaným výnosům byly nutné esenciální náklady.

28. Žalovaný se námitkou unesení důkazního břemena zabýval v bodech 41 až 52 prvního napadeného rozhodnutí a v bodech 51 až 54 druhého napadeného rozhodnutí, přičemž souhlasil s finančním úřadem, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním.
29. Žalobce je přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Předložil účetní dokumentaci, dostupné evidence zakázek a další podklady. Ve vyjádření zasláném finančnímu úřadu potvrdil, že soupis materiálu byl pro každou zakázku stanoven individuálně buďto na základě přesného položkového určení stanoveného zaměstnancem žalobce nebo na základě položkových rozpočtů. Hodnota nedokončené výroby byla žalobcem vypočtena z hodnoty jednotlivých zakázek pro každou zakázku jednotlivě, přičemž hodnotu zakázky tvořily celkové náklady na zakázku a zisk ze zakázky. Tvrdil přitom, že k doložení těchto podkladů nebyl finančním úřadem vyzván.
30. Žalobce si zvolil účtování o zásobách způsobem B, podle něhož se veškeré výdaje na pořízení zásob účtují rovnou do nákladů (do spotřeby) a na konci účetního období se provede inventura a zjištěný zůstatek (aktuální stav) se zaúčtuje na účty zásob. Pro tento způsob účtování o zásobách je ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nutné vedení průkazné evidence o zásobách tak, aby byl žalobce schopen v průběhu účetního období zjistit a prokázat stav zásob včetně jejich ocenění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. [6 Afs 77/2018-33](#), nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. [1 Afs 433/2018-44](#)). Tomuto požadavku žalobce podle finančního úřadu nedostal.
31. Žalobcem předložené faktury a evidence zakázek nevyvrátily pochybnosti finančního úřadu ohledně řádně provedené inventarizace zásob vlastní činnosti, řádného účtování o nákladech za nákup materiálu či za subdodávky prací k jednotlivým zakázkám. Žalobce nedoplnil část účetních podkladů k nákladům za materiál a k subdodávkám prací nedoložil, jakým způsobem byla určena rozpracovanost výroby na jednotlivých zakázkách a stanoven stav zásob vlastní činnosti, nepředložil položkové určení materiálu nebo položkové rozpočty k jednotlivým zakázkám. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 evidence zakázek neobsahovala některé faktury vydané (viz FV 17-005, 023 a 027) a ani ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 žalobce nevedl kompletní evidenci zakázek (neobsahovala faktury FV18-010, 022, 029 a 042), žalobce přiřadil k zakázkám faktury za pořízení materiálu i měsíce poté, co byly zakázky fakturovány jako dokončené, nebo pořízení materiálu, který svým popisem byl určen na jinou zakázku, nebo na některé zakázky nepřidělil žádný materiál či naopak přidělil materiál tolik, že zakázky učinil vysoce ztrátovými. Proto finanční úřad zpochybnil vypovídající hodnotu účetnictví jako celku. Zástupce žalobce při jednání uváděl, že pokud měl správce daně pochybnosti o „použití pěti pytlů cementu“, neměl náklady za tento materiál uznat, nikoliv stanovit daň podle pomůcek. Navrhovaný postup však v nynějším případě nebyl možný. Problémem skladové evidence totiž nebylo, že by žalobce nevysvětlil využití dílčí části nakoupeného materiálu v rámci své ekonomické činnosti, ale neprůkaznost skladové evidence jako celku. Za situace, kdy nebylo v účetnictví řádně

zachyceno, jaký materiál byl přijat na sklad a kdy, resp. na jakých zakázkách a kdy byl spotřebován, nebylo možné stanovit daň dokazováním.

32. Tento závěr není v rozporu ani se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, podle něhož daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu ke svým tvrzením, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Žalobce nedostal povinnosti plynoucí z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., proto také finanční úřad považoval účetnictví žalobce za neprůkazné (str. 11 a str. 47 Zprávy o daňové kontrole). Finanční úřad mj. zmínil Český účetní standard pro podnikatele č. 015 bod 5.3 a 5.4 týkající se analytických účtů, vč. údajů, které tyto analytické účty mají obsahovat (datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, údaje o množství). Odkázal rovněž na zákon o účetnictví a na podstatu inventarizace, tj. ověření shody doloženého skutkového stavu se zůstatky na majetkových a závazkových účtech. S tím pak úzce souvisí požadavek průkazné skladové evidence, neboť jen tak lze zajistit správnou inventarizaci podle zákona o účetnictví. Na základě žalobcem předložené skladové evidence finanční úřad nebyl schopen ověřit rozdíl mezi zásobami na sklad přijatými (příp. převedenými z předchozího zdaňovacího období) a zásobami vydanými. Podle správních orgánů tak nebylo možné stanovit daň dokazováním.
33. Soud souhlasí se závěrem správních orgánů, že žalobce v řízení neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Finanční úřad své pochybnosti o průkaznosti žalobcova účetnictví přehledně shrnul ve Výzvě, kde žalobci vysvětlil, že předložené doklady neprokazují zásoby materiálu ani spotřebu nakoupeného materiálu na jednotlivých zakázkách. Žalobce byl seznámen s tím, že jím předložené důkazy nejsou dostatečné. Současně bylo žalobci sděleno, kterou konkrétní okolnost nemá finanční úřad za prokázanou a jak lze tento nedostatek odstranit. Soud se ztotožňuje se závěry plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2019, č. j. 9 Afs 103/2018-41, na který odkazuje žalobce, že daňový subjekt není po stránce důkazní limitován konkrétním důkazem, který má správci daně předložit. Podstatné je, aby unesl své důkazní břemeno. Takto předložený důkazní prostředek však musí být schopen prokázat tvrzení daňového subjektu a zároveň vyvrátit pochybnosti správce daně. Finanční úřad ve Výzvě žalobci dostatečně objasnil, proč předložené evidence neprokazují jím uváděná tvrzení a že je třeba předložit další důkazní prostředky ohledně řádně provedené inventarizace zásob vlastní činnosti, řádného účtování o nákladech za nákup materiálu a za subdodávky prací k jednotlivým zakázkám. Disponoval-li žalobce takovými podklady, měl je finančnímu úřadu předložit. Odkaz žalobce na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, podle něhož postačí k prokázání skutečností alespoň dostatečná míra pravděpodobnosti, pokud bude možné z provedených důkazů učinit závěr bez vážných pochybností, je nepřijatelný. Žalobci se pochybnosti finančního úřadu vyvrátit nepodařilo, tj. na základě předložených důkazů nebyla dána ani dostatečná míra pravděpodobnosti. Soud proto ve shodě se závěry žalovaného uzavírá, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť předložené účetnictví neobsahovalo průkazně vedenou evidenci zásob vyhovující § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v důsledku

čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro přechod na pomůcky tak byly splněny.

34. Pokud jde o námitky ohledně odmítnutí důkazních prostředků, pak z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že je „*regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci*“ (náleze ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09). Neprovedení důkazu pro nadbytečnost je tak zásadně možné jen v případě, pokud je daná skutečnost nade vší rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a je vyloučeno, že by mohl navrhovaný důkaz přispět k objasnění nějaké otázky, jež je v daném řízení významná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 4 Afs 349/2019-68).
35. Neprovedení výsledku L. S. (jednatele žalobce) žalovaný odůvodnil tak, že L. S. by jakožto statutární orgán žalobce nemohl vypovídat jako svědek, ale pouze jako účastník řízení. Jako jednatel společnosti měl dostatek prostoru komunikovat se správcem daně během celého daňového řízení, měl právo vyjadřovat se ke všem zjištěním správce daně a předkládat důkazní prostředky. Jeho nezájem o průběžné výsledky daňové kontroly, či nedostatečná kontrola kroků zvoleného zástupce nemohou zpětně ovlivnit zákonnost způsobu stanovení daně. Žalovaný dále zdůraznil, že chybějící inventarizaci zásob, jež byla klíčovým důvodem pro stanovení daně podle pomůcek, nemohl plnohodnotně nahradit výslech účastníka, pokud listinné podklady k inventarizaci chyběly, zejména s ohledem na rozsáhlost a komplexnost inventarizace zásob ve vazbě na účetnictví, nebo s ohledem na nutnost znalosti rozdílu fyzického stavu zásob a účetního stavu zásob (body 81 a 82 prvního napadeného rozhodnutí a body 86 a 87 druhého napadeného rozhodnutí).
36. S hodnocením žalovaného ohledně nadbytečnosti účastnického výsledku L. S. se soud ztotožnil. Žalovaný v obou napadených rozhodnutích žalobci dostatečně konkrétně objasnil, proč výslech jediného jednatele žalobce L. S. nepovažoval za relevantní. Jak žalovaný správně podotkl, účastnický výslech je toliko podpůrným důkazním prostředkem, který nemá místo za situace, kdy předložené účetnictví a jiné povinně vedené evidence nejsou průkazné; jejich nedostatky totiž z povahy věci (s ohledem na rozsáhlost a komplexnost účetnictví) nemůže odstranit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81). Žalobce je povinen tvrdit skutečnosti relevantní pro stanovení daně a tyto skutečnosti v řízení prokázat. Účastnická výpověď, tj. výpověď subjektu, jehož tvrzení finanční úřad již dříve zpochybnil a ani dalšími důkazy nebyla tato tvrzení dodatečně prokázána, není způsobilá bez dalšího podpůrného důkazu prokázat tvrzení ohledně stavu zásob či průkaznosti povinně vedených evidencí. Ze strany žalovaného přitom nešlo o „bezprecedentní stanovení lhůt“, jak tvrdí žalobce. Hodlal-li žalobce finančnímu úřadu (případně žalovanému) sdělit konkrétní informace relevantní pro stanovení daně za příslušná

zdaňovací období, mohl tak učinit kdykoliv v průběhu daňového řízení, nejpozději před vydáním rozhodnutí o odvolání.

37. Žalobci nelze dát za pravdu ani v tom, že se žalovaný vypořádal čistě formalisticky s navrhovaným výsledkem bývalého zástupce žalobce M. D. Žalovaný se návrhem výsledku M. D. zabýval v bodě 75 až 79 prvního napadeného rozhodnutí (a v bodech 80 až 84 druhého napadeného rozhodnutí). Shrnul, že k tomuto výsledku nepřistoupil pro jeho nadbytečnost, neboť informace o psychickém stavu zástupce M. D. nedisponuje vypovídací potencií prokázat či vyvrátit závěry zaznamenané správcem daně ve Zprávě o daňové kontrole. Žalovaný v bodě 77 prvního napadeného rozhodnutí (a v bodě 82 druhého napadeného rozhodnutí) uvedl, že žalobce prostřednictvím svého jednatele dne 7. 9. 2021 udělil plnou moc k zastupování před správcem daně Ing. J. V., který vypracoval odvolání. Nový zástupce přitom v podaném odvolání nijak netvrdil, že by dosavadní průběh řízení byl negativně ovlivněn úkony bývalého zástupce D., ani nepožadoval přechod ze stanovení daně pomůckami na dokazování. Výběr zástupce je podle žalovaného čistě na zodpovědnosti daňového subjektu a v jeho kompetenci. Důsledky jednání zástupce jdou na vrub daňovému subjektu, proto bylo na žalobci, aby činnost svého zástupce průběžně kontroloval. Případnou náhradu škody může žalobce řešit v rovině soukromoprávní, nemůže se však domáhat revize závěrů správce daně, který vycházel z podání řádně zplnomocněného zástupce (bod 78 prvního napadeného rozhodnutí a bod 83 druhého napadeného rozhodnutí).
38. Sám žalobce v podané žalobě přiznává, že M. D. ve vztahu k žalobci (svému zmocniteli) nejevil známky psychické nemoci a žalobce tuto skutečnost včas nerozpoznal. Pro závaznost jednání zástupce daňového subjektu v rámci daňového řízení není relevantní, zda zástupce byl k tomuto jednání právně způsobilý či nikoliv, pokud finanční úřad o nedostatku této způsobilosti nevěděl (§ 445 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). Jak správně poznamenal žalovaný, je na odpovědnosti každého daňového subjektu, jak využije práva, jež mu na základě daňového řádu přísluší, včetně práva na zvolení svého zástupce. Požadavek zástupce žalobce uplatněný při jednání, že by v daňovém řízení mělo být rozhodnuto znovu, neboť nemoc M. D. „inhibovala jeho činnost“, tak není případný. Jestliže si žalobce zvolil zástupce a následně tvrdí, že jím zvolený zástupce nebyl schopen vykonávat svou činnost řádně, nemůže takové tvrzení zpětně zvrátit kroky řádně zvoleného zástupce, které za žalobce činil v daňovém řízení. Nově zvolený zástupce kroky pana D. učiněné v daňovém řízení po převzetí zastoupení nijak nerozporoval a ani z předchozího postupu M. D. v daňovém řízení nebyly známky psychické nemoci nijak zřejmé. Výslech M. D. proto žalovaný oprávněně považoval za nadbytečný. Z těchto důvodů ani soud neprováděl žalobcem navrhovaný výslech M. D. ani dokazování jeho lékařskou zprávou ze dne 1. 9. 2023.
39. Pokud jde o námitky zpochybňující spolehlivost stanovené daňové povinnosti, pak v tomto ohledu jsou možnosti daňového subjektu do značné míry omezené. Daňový subjekt může namítat, že správce daně vybočil z mezí správního uvážení, neobjasnil, proč byla použita konkrétní pomůcka, případně že jeho úvaha trpí závažnými logickými deficity (např. obsahuje početní chyby či odporuje zásadám logického uvažování). Výběr konkrétní pomůcky musí reálně odrážet ekonomickou realitu žalobce a usilovat o přesnost ve vztahu Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

ke konkrétnímu daňovému subjektu. Výše doměřené daně by měla rámcově odpovídat výši daně stanovené dokazováním. Daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, přitom povinnost tvrzení a důkazní ohledně nepřiměřenosti výše stanovené daně podle pomůcek leží na daňovém subjektu, který tvrdí a prokazuje, z jakých důvodů považuje výši stanovené daně za nepřiměřenou (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu 26. 4. 2024, č. j. 2 Afs 333/2021-60, ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103).

40. Ve vztahu k obsahu napadených rozhodnutí je přitom důležité zmínit, že odvolání žalobce směřovalo výlučně k nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nikoliv ke zpochybnění výběru konkrétních srovnatelných subjektů. Tím je do značné míry ovlivněna podrobnost napadených rozhodnutí ve vztahu k výběru srovnatelných subjektů, neboť žalobce způsob jejich výběru v průběhu daňového řízení nijak nezpochybňoval. To činí až v podané žalobě. V napadených rozhodnutích žalovaný zdůraznil, že doměření daně podle pomůcek představuje kvalifikovaný odhad daně na základě informací známých o daňovém subjektu (bod 53 prvního napadeného rozhodnutí a bod 55 druhého napadeného rozhodnutí). Následně popsal, jaké pomůcky správce daně použil a jak při stanovení daně postupoval (body 55 až 59 prvního napadeného rozhodnutí a body 57 až 63 druhého napadeného rozhodnutí).
41. Finanční úřad použil jako pomůcku důkazní prostředky, které nebyly správcem zpochybněny, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (§ 98 odst. 3 písm. a/, c/ a d/ daňového řádu). Finanční úřad vybral dva subjekty, které se dle jeho úvahy nejvíce přibližovaly žalobci. Pro výběr srovnatelných daňových subjektů finanční úřad zvolil následující kritéria: předmět činnosti (CZ-NACE 412000 – Výstavba bytových a nebytových budov); plátce daně z přidané hodnoty; oblast poskytování služeb – Kraj Vysočina; roční úhrn čistého obrátu v rozmezí od 4 500 000,- Kč do 11 500 000,- Kč; průměrný přepočtený počet zaměstnanců ve výši od 0 do 5 (viz str. 14 až 15 a str. 34 až 36 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně použil údaje z řádku 220 daňového přiznání srovnatelných daňových subjektů za příslušná zdaňovací období a z nich vypočtený aritmetický průměr (str. 15 a 35 Zprávy o daňové kontrole).
42. Žalovaný (v bodech 58 a 59 prvního napadeného rozhodnutí a v bodech 62 a 63 druhého napadeného rozhodnutí) nad rámec odvolacích námitek doplnil, že přestože správce daně neosvědčil obrat žalobce jako pomůcku, posuzoval účetní obrat jako jedno z kritérií při výběru srovnatelných subjektů ve vztahu k možnému dosaženému obratu žalobce. Účetní obrat podle žalovaného naznačuje velikost účetní jednotky, nikoli její ziskovost (hospodářský výsledek), z níž vychází konstrukce daně z příjmu. Odchylka v obratu není natolik excesivní, aby způsobila nepřiměřenost výsledné daně. Žalovaný následně dodal, že pokud by za pomůcku byla zvolena daňová povinnost žalobce za dvě zdaňovací období (roku 2015 a 2016), jež byla řádně vyměřena a nebyla rozporována, pak by daňová povinnost vypočtená na základě aritmetického průměru byla vyšší, než výše daně stanovená správcem daně pomůckami s využitím srovnatelných daňových subjektů.

43. Se závěry žalovaného, resp. finančního úřadu se soud ztotožnil. S ohledem na kritéria, z nichž finanční úřad při výběru konkrétních srovnatelných subjektů vycházel, nelze žalobci přisvědčit, že výběr srovnatelných subjektů postrádal logickou úvahu, případně že nereflekoval sociální a ekonomickou realitu žalobce. Postup finančního úřadu při výběrů srovnatelných subjektů představuje správní uvážení, které dle § 114 odst. 4 daňového řádu není přezkoumatelné žalovaným ani správním soudem. Předchází mu totiž fakt, že žalobce nedostal zákonné povinnosti prokázat svá tvrzení, proto správce daně musel vycházet i z jiných než ze žalobcem poskytnutých údajů. Hodlal-li žalobce účinně zpochybnit spolehlivost daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, byl povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V případě, že nesplnil v průběhu dokazování v daňovém řízení své povinnosti, a tato situace měla za následek stanovení daně podle pomůcek, byl žalobce povinen nést negativní důsledky porušení svých povinností, tj. i fakt, že daň stanovená odhadem nemusí vždy zcela přesně odpovídat skutečnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Žádné konkrétní důkazy zpochybňující výslednou daňovou povinnost stanovenou na základě pomůcek žalobce nepředložil.
44. Soud odmítá výtky žalobce, že došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, jelikož mu nebyly známy konkrétní údaje o srovnatelných subjektech, v důsledku čehož nemohl reagovat na výběr provedený finančním úřadem. Již ve Zprávě o daňové kontrole finanční úřad žalobci sdělil, že z důvodu zachování mlčenlivosti mu nelze poskytnout bližší informace o srovnatelných subjektech (str. 14 a 34 Zprávy o daňové kontrole), nicméně základní údaje o nich byly žalobci zpřístupněny (velikost, obor podnikání, počet zaměstnanců, obrat atd.). S tímto postupem se ztotožňuje i soud, neboť ani podle ustálené judikatury žalobce není oprávněn domáhat se informace, kdo je srovnatelným subjektem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, nebo ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44). Ostatně žalobce v podaném odvolání způsob výběru srovnatelných subjektů nijak nezpochybňoval. Odkaz žalobce na náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, č. N 2/32 SbNU 9, týkající se předběžné selekce důkazů, není přílehlavý, neboť údaje o srovnatelných subjektech jsou pomůckami, nikoliv důkazy. Z toho také plynou již výše zmíněná specifika omezující možnost daňového subjektu do výběru srovnatelných subjektů zasahovat.
45. Přiměřenost použitých pomůcek není způsobilé zpochybnit ani tvrzení žalobce o vyšším obratu jednoho ze srovnatelných subjektů. Soud připomíná, že žalobce vlastní výši obratu v řízení neprokázal, finanční úřad při výběru pomůcek přihlédl ke specifikům oboru, v němž žalobce podniká (stavebnictví), jež charakterizuje rozpracovanost stavebních zakázek (k vydání faktury dochází s odstupem od reálně vynaložených nákladů na zakázku) a kolísavost účetního obratu; příkladmo žalovaný odkázal na zdaňovací období 2015 a 2016 u žalobce. Finančním úřadem zvolený postup při stanovení daně podle pomůcek se nerozchází ani se závěry učiněnými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, podle něhož správce daně nesmí vybrat ty nejefektivnější podnikatele. V nynějším případě žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že by finanční úřad účelově vybíral ekonomicky nejvýkonnější subjekty, zjištěny nebyly; žalobce ani v tomto ohledu nic konkrétního netvrdil.

46. Namítá-li žalobce, že se žalovaný při stanovení pomůcek nezabýval výhodami plynoucími pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, pak soud odkazuje na bod 37 prvního napadeného rozhodnutí (a bod 39 druhého napadeného rozhodnutí), kde žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, podle něhož je k výhodám správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly. Žalobce žádnou konkrétní výhodu, která finančním orgánem měla být zohledněna, nezmínil. Nebylo přitom povinností správních orgánů aktivně vyhledávat okolnosti, které by mohly být uznatelnou výhodou, pokud takové okolnosti nevyplývaly z daňového spisu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2023, č. j. 10 Afs 88/2023-40, a ze dne 26. 2. 2024, č. j. 10 Afs 420/2019-80). Žalovaný se tak možnými výhodami pro daňový subjekt zabýval v napadených rozhodnutích v teoretické rovině se závěrem, že výhody lze žalobci přisoudit pouze v případě, že skutečně existují. Postup žalovaného plně odpovídá výše citované judikatuře. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 žalovaný v bodě 60 druhého napadeného rozhodnutí poukázal na to, že žalobce za příslušné zdaňovací období uplatnil výhodu v podobě odečtu daňové ztráty ve výši 227 000 Kč; vzhledem k tomu, že daňová ztráta byla prvním napadeným rozhodnutím pravomocně zrušena, nemohla být následně ve zdaňovacím období 2018 uplatněna. Žalovaný se nemožností uplatnění odečitatelné položky (daňové ztráty z roku 2017) ve zdaňovacím období 2018 zabýval i v bodech 89 až 92 druhého napadeného rozhodnutí. Námitka nedostatečné spolehlivosti použitých pomůcek není důvodná.
47. Soud tak nesouhlasí s argumentací zástupce žalobce, že správce daně „neaplikoval duch zákona“ a „nepochopil 'kóru' celého problému“. Stanovení daně podle pomůcek v nynějším případě bylo zákonem předvídaným důsledkem toho, že žalobce nesplnil své povinnosti při dokazování, nikoliv důsledkem chybného procesního postupu správce daně.
48. Soud nemůže dát žalobci za pravdu ani v tvrzení, že žalovaný změnou rozhodnutí finančního úřadu ze dne 31. 8. 2021, č. j. 1459106/21/2907-50524-701530 (dodatečný platební výměr za zdaňovací období 2018), porušil dvojinstančnost řízení.
49. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Dále odst. 3 stanoví, že vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří. Z odst. 4 plyne, že směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*
50. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

51. Jak plyne z výše citovaných ustanovení daňového řádu, daňové řízení tvoří jeden celek. Odvolací orgán není vázán skutkovým ani právním posouzením prvostupňového orgánu, jeho přezkumná činnost není vázána rozsahem vymezeným v odvolání. Shledá-li odvolací orgán, že v řízení před správním orgánem I. stupně došlo k pochybení, sám toto pochybení v odvolacím řízení napraví a prvostupňové rozhodnutí změní; tím přispívá k hospodárnosti řízení. Podstatou § 115 odst. 2 daňového řádu je předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí. Odvolací orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v prvním stupni a dát mu prostor k vyjádření před vydáním konečného rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č.j. 10 Afs 173/2017-58). Důležité tedy je, aby měl daňový subjekt prostor zareagovat na nové skutečnosti, případně změnu právního názoru odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí.
52. Ze správního spisu plyne, že žalobci bylo dne 3. 1. 2024 doručeno Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, kde byl na str. 2 a 3 informován o tom, že při stanovení daně za zdaňovací období 2018 nelze zohlednit daňovou ztrátu za zdaňovací období 2017 (resp. její část ve výši 227 000 Kč) uplatněnou žalobcem jako odčitatelnou položku, neboť daňová ztráta za zdaňovací období 2017 byla pravomocně zrušena. Současně byl žalobce seznámen s výslednou doměřenou daní za zdaňovací období 2018, tedy i s tím, že dojde ke zvýšení doměřené daně oproti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období 2018 na částku 244 340 Kč a ke zvýšení souvisejícího penále na částku 48 868 Kč.
53. Na tyto závěry žalovaného reagoval žalobce ve svém vyjádření ze dne 2. 2. 2024. Žalovaný se následně s argumenty žalobce vypořádal v bodech 89 až 92 druhého napadeného rozhodnutí, kde poukázal na to, že postup finančního úřadu byl správný, neboť v době doměření daně při vydání dodatečného platebního výměru za rok 2018 byl finanční úřad vázán posledním známým pravomocným rozhodnutím ve věci daňové ztráty za zdaňovací období 2017 (a to pravomocným platebním výměrem za zdaňovací období 2017), proto při vydání dodatečného platebního výměru musel zohlednit daňovou ztrátu za zdaňovací období 2017. Doručením prvního napadeného rozhodnutí se stal dodatečný platební výměr za rok 2017 pravomocným, čímž došlo ke zrušení uplatněné daňové ztráty za zdaňovací období roku 2017. Od tohoto data tak nebylo možné daňovou ztrátu jako výhodu ve zdaňovacím období 2018 uplatnit. S tímto hodnocením se ztotožňuje i soud. Žalovaný byl v odvolacím řízení povinen vycházet z pravomocného rozhodnutí finančního úřadu ze dne 31. 8. 2021, č. j. 1458617/21/2907-50524-701530, jímž byla zrušena daňová ztráta za zdaňovací období 2017, a tuto skutečnost zohlednit v odvolacím řízení. Naznačeným způsobem žalovaný postupoval, přičemž dal žalobci prostor na změnu právního názoru v odvolacím řízení reagovat; k porušení dvojinstančnosti tak nedošlo.
54. Žalobci nelze přisvědčit ani v názoru, že žalovaný měl prvostupňové rozhodnutí, jímž finanční úřad doměřil daň za zdaňovací období 2018, zrušit a věc vrátit finančnímu úřadu, který by o věci opětovně rozhodl. Žalobcem navržený postup není v souladu s úpravou obsaženou v daňovém řádu. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu *odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí*. Zrušit prvostupňové rozhodnutí lze jen v případě, je-li současně řízení zastaveno; taková situace v nynější věci nenastala. Podle daňového řádu prvostupňový Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

správní orgán o věci nemůže rozhodovat opětovně, pokud bylo jeho předchozí rozhodnutí odvolacím orgánem zrušeno; v tom se úprava daňového řádu liší od § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Žalovaný tedy postupoval v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, pokud k odvolání žalobce dodatečný platební výměr za rok 2018 změnil z důvodu zohlednění zrušení daňové ztráty za předcházející zdaňovací období. Ani tato námitka není důvodná.

55. Soud nezjistil ani porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 Úmluvy a práva na dosažení účinné nápravy při porušení práv žalobce ve smyslu čl. 13 Úmluvy. Žalobci nebylo znemožněno podat odvolání proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům, nicméně žalobci se nepodařilo zpochybnit jejich zákonnost. Jeho argumenty zpochybňující zákonnost dodatečných platebních výměrů i napadených rozhodnutí neobstály ani v řízení před soudem.
56. Ze všech shora uvedených důvodů soud žaloby podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodné zamítl.

V. Náklady řízení

57. Výrok o nákladech řízení účastníků se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, navíc náhradu žádných nákladů řízení ani nepožadoval. Proto bylo rozhodnuto, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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.

Brno 19. června 2025

David Raus v.r.
předseda senátu