

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **TEREO plus, s. r. o.,** Táboritská 880/14, Praha, zast. advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2018, čj. 1898/18/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2020, čj. 10 Af 8/2018-79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, a to ani v náhradní lhůtě. Správce daně jí proto rozhodnutím ze dne 9. 3. 2017 vyměřil daň podle pomůcek, a to ve výši 659 300 Kč.

[2] Při vyměření daně vyšel správce daně z přiznání k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2015, výkazu zisku a ztrát ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2014, který byl přílohou daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2015 a daňového přiznání k dani silniční za rok 2015.

[3] Daň vyměřil správce daně následovně:

Výnosy	Náklady*	Základ daně	Daň
40 854 407 Kč	37 384 356 Kč	3 470 051 Kč	659 300 Kč

*Náklady stanovil správce daně tak, že z výkazu zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2014 stanovil podíl celkových nákladů na celkových výnosech za zdaňovací období roku 2014, a to ve výši 90,70%. Náklady za zdaňovací období roku 2015 správce daně tedy stanovil jako 90,70% z částky výnosů + částky daně z příjmů + částky daně silniční, tedy 90,70% z částky 40 854 407 + 34 700 + 294 509 = 37 384 356 Kč.

[4] Odvolání proti platebnímu výměru žalovaný zamítl. Následně žalobkyně nebyla úspěšná ani u městského soudu, který zamítl její žalobu rozsudkem ze dne 30. 1. 2020.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

II. A *Kasační stížnost*

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[6] Ústřední námitka stěžovatelky spočívá v tom, že správce daně stanovil pomůckami daň excesivně, neboť provedl nesprávný úsudek, resp. nesprávně zvolil *„myšlenkový model“*. Touto námitkou se však žalovaný věcně nezabýval, neboť uzavřel, že stěžovatelka ohledně tohoto tvrzení nepředložila žádné důkazy; tedy neunesla své důkazní břemeno. Tento nesprávný postup žalovaného potvrdil městský soud – jeho rozsudek i rozhodnutí žalovaného jsou navíc nepřezkoumatelné. Stěžovatelka však podle svého názoru žádné nové důkazy předkládat nemusela, neboť veškeré podklady (především výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2014) již byly součástí správního spisu. Městský soud dále posoudil oprávnění daňových subjektů bránit se proti stanovení daně pomůckami až příliš přísně, neboť fakticky toto oprávnění úplně eliminoval. Ani v případě stanovení daňové povinnosti podle pomůcek však nelze rezignovat na základní cíl správy daní a upřednostnit před ním potrestání daňového subjektu. Daňový subjekt je dle názoru stěžovatelky již dostatečně potrestán tím, že si pomůcky nemůže vybírat a musí se naopak smířit s tím, že je daň stanovena bez jeho součinnosti. Mělo by mu však přesto zůstat alespoň elementární právo napadat postup správce daně při stanovení daně dle jím zvolených pomůcek, v případě, že se při tom dopustí závažného excesu. Dále, domníval-li se krajský soud, že je žalobní argumentace stěžovatelky obecná (bod 79 rozsudku), měl a mohl ji vyzvat ke konkretizaci žalobních námitek.

II. B *Vyjádření žalovaného*

[7] Podle žalovaného není kasační stížnost důvodná; navrhuje ji zamítnout. Nesprávnost v *„myšlenkovém modelu“* stanovení daně pomůckami namítala stěžovatelka prostřednictvím sedmi okruhů námitek, se kterými se žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně vypořádal. Shodně postupoval i městský soud. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na žádném místě ani netvrdil, že by stanovení daně podle pomůcek mělo být jakýmsi trestem pro stěžovatelku. Městský soud podle žalovaného ani nebyl povinen vyzvat stěžovatelku k upřesnění jejích žalobních námitek. Stěžovatelka přitom po celou

dobu víceméně pouze „*recykluje*“ shodné námitky, městský soud proto postupoval správně, vypořádal-li se s nimi odkazem na rozhodnutí žalovaného.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Městský soud v několika bodech svého rozsudku správně zrekapituloval ustálenou judikaturu NSS týkající se stanovení daně pomůckami. Stanovení daně pomůckami představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, v nichž z důvodu porušení zákonné povinnosti daňového subjektu selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Stanovení daně pomůckami představuje průlom do jedné ze základních zásad daňového řízení, která daňovému subjektu zaručuje právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně (rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2006, čj. 2 Afs 111/2005-74). Stanovení daně pomůckami je zákonnou výjimkou z obvyklého stanovení daně a výše daňové povinnosti v situaci, kdy daňový subjekt nepodal daňové přiznání ani po výzvě správce daně. Tím zákonodárce umožnil, aby správce daně mohl sám, tj. bez součinnosti s daňovým subjektem, odhadnout pravděpodobnou výši daně (rozsudek NSS ze dne 7. 4. 2005, čj. 1 Afs 62/2004-68). Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá tedy zpravidla méně přesná, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou a kvalifikovaný odhad správce daně se musí snažit realitě co nejvíce přiblížit (rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2010, čj. 8 Afs 9/2010-99). Tím, že daňový subjekt porušením zákonné povinnosti donutí správce daně stanovit daň podle pomůcek, vystavuje se riziku, že výsledek takto určené daně pro něj možná bude méně výhodný (rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90).

[10] Vzhledem k tomu, že stanovení daně pomůckami je reakcí na porušení povinnosti daňovým subjektem, je obrana daňového subjektu proti takto stanovené dani užší. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014 čj. 9 Afs 77/2013-67). Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2020 čj. 10 Afs 185/2020-43). Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007 čj. 9 Afs 28/2007-156).

[11] NSS se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného. Touto námitkou se zabýval již městský soud v bodech 47 až 54 svého rozsudku. Dospěl přitom k závěru, že žalovaný ve svém rozhodnutí neopomněl reagovat na všechny stěžovatelčiny námitky, rozhodnutí žalovaného proto shledal přezkoumatelným. S tímto závěrem NSS souhlasí, námitka tedy není důvodná.

[12] Důvodná není ani námitka ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Městský soud, shodně jako žalovaný, reagoval na všechny žalobní námitky stěžovatelky. Ani jeho rozsudku tedy nemá NSS v této rovině co vytknout.

[13] Hlavní námitka stěžovatelky spočívala v tom, že správce daně na základě nesprávného úsudku („*myšlenkového modelu*“) excesivně stanovil daň pomůckami. Touto námitkou se však žalovaný věcně nezabýval, neboť uzavřel, že stěžovatelka ohledně tohoto tvrzení nepředložila žádné důkazy; tedy neunesla své důkazní břemeno. Tento nesprávný postup žalovaného potvrdil městský soud. Stěžovatelka však podle svého názoru žádné nové důkazy předkládat nemusela, neboť veškeré podklady (především výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2014) již byly součástí správního spisu

[14] Tuto námitku stěžovatelka uvedla již v odvolání proti platebnímu výměru a zopakovala ji i v žalobě. Podle jejího názoru se jí na ni však stále nedostalo odpovědi; konkrétně, proč neunesla důkazní břemeno, když veškeré podklady pro správné stanovení daně (především výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2014) byly po celé řízení obsaženy ve správním spisu. Názor stěžovatelky je však mylný. Dostatečné odpovědi se jí dostalo v prvé řadě již od žalovaného, jehož závěry souhlasně převzal městský soud. Není úlohou NSS, aby opakoval již vícekrát vyřčené, a proto k této námitce uvede pouze to, co k tomu sdělil již žalovaný, resp. městský soud; s jejich posouzením se NSS ztotožňuje. V podrobnostech NSS dále odkazuje na rozhodnutí žalovaného (body 42 až 47), resp. přezkoumávaný rozsudek (body 80 až 86).

[15] Již v odvolání proti platebnímu výměru namítala stěžovatelka nesprávnost stanovení daně odkazem na sedm údajných pochybení spočívajících v nezohlednění určitých výnosů a výdajů. Žalovaný se s těmito námitkami podrobně vypořádal právě v bodech 42 až 47 svého rozhodnutí. Ohledně toho, že nemohl zohlednit stěžovatelkou tvrzené výnosy a výdaje, argumentoval žalovaný především tím, že nemá k dispozici stěžovatelčino účetnictví, stěžovatelka svá tvrzení navíc nepodložila žádnými důkazy. Žalovaný tedy nemohl pravdivost tvrzení stěžovatelky nijak ověřit. Žalovaný přitom současně odmítl úvahu, dle které lapidárně řečeno „*platilo-li něco v roce 2014, je třeba to převzít i do roku 2015*“ a výnosy a výdaje z roku 2014 by se tedy měly pouze modifikovat na hodnoty roku 2015. Se závěry žalovaného se ztotožnil městský soud a souhlasí s nimi i NSS. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost podat daňové přiznání, vystavila se nutnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek, tedy ze zdrojů dostupných správci daně, které však mohou být pro stěžovatelku méně výhodné. Žalovaný dostatečně a logicky popsal svou úvahu při stanovení daně pomůckami, ze správního spisu je navíc patrná i jeho snaha o získání co možná největšího množství podkladů. Stěžovatelka ve své argumentaci naopak vybrala ty položky z výkazu zisku a ztráty, jejichž případné zohlednění by pro ni znamenalo nejvýhodnější výsledek. Tyto položky a výsledné hodnoty však nepodložila žádnými důkazy, její myšlenka spočívala v mechanickém

přenosu hospodářských výsledků roku 2014 i do roku 2015. To však bylo třeba odmítnout a žalovaný tak správně učinil. Jestliže stěžovatelka chtěla, aby byly zohledněny i další výnosy a výdaje, byla povinna doložit jejich výši za rok 2015. To však neučinila, tudíž závěr žalovaného a městského soudu o jejím neunesení důkazního břemene byl správný (srov. závěr o rozložení důkazního břemene citovaný z rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 28/2007 v bodu 10 tohoto rozsudku).

[16] Důvodná není ani námitka, podle které městský soud vymezil prostor pro obranu stěžovatelky příliš přísně, v důsledku čehož stěžovatelka prakticky neměla možnost se bránit. Jak již NSS uvedl, městský soud postupoval v souladu s přiléhavě citovanou hojnou judikaturou. Stěžovatelce byl dán prostor bránit se podle jejího názoru excesivně stanovené dani, žalovaný i městský soud se jejími námitkami řádně zabývali. Jde pouze na vrub stěžovatelky, že ohledně svých tvrzení neunesla břemeno důkazní. Z tohoto důvodu se žalovaný ani následně městský nemohli zabývat věcným posouzením správnosti stanovení daně. K tomu by bývali mohli přistoupit právě až při unesení důkazního břemene stěžovatelkou. NSS tedy nesouhlasí se stěžovatelkou, že by žalovaný i městský soud upřednostnili její potrestání. Řízení právě naopak proběhla naprosto v intencích vymezených judikaturou NSS.

[17] Konečně stěžovatelka namítala, že domníval-li se městský soud, že jsou její žalobní námitky obecné (bod 79 rozsudku), měl a mohl ji vyzvat k jejich konkretizaci. Stěžovatelka přitom odkázala na rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 105/2009-92.

[18] Důvodná není ani tato námitka, neboť stěžovatelka nesprávně interpretuje závěr městského soudu prezentovaný právě v bodu 79 jeho rozsudku. Nosná myšlenka, kterou městský soud prezentoval v tomto bodu, spočívala v tom, že v případě, kdy stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí uvede prakticky shodné námitky jako v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, není správní soud povinen vyhledávat nové vyjádření správných právních závěrů, které uvedl již odvolací správní orgán. Městský soud tedy postupoval správně, odkázal-li souhlasně na závěry žalovaného (srov. bohatou judikaturu, která tento postup podporuje – např. již rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 119/2005-118 či usnesení NSS ze dne 24. 11. 2016, čj. 5 Azs 31/2016-38).

[19] Stěžovatelkou odkazovaný rozsudek dopadá na jinou situaci, a sice na situaci příliš obecně formulovaného žalobního bodu a povinnosti správních soudů odstranit tuto vadu postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. O takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo. NSS opakuje, že žalobní body byly dostatečně konkrétní, téměř však nereagovaly na závěry žalovaného a byly do značné míry přebrány již z odvolání proti platebnímu výměru. Městský soud tedy nemusel postupovat podle § 37 odst. 5 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení by byl městský soud povinen postupovat pouze v případě, kdy by žalobní body byly formulovány tak obecně, že by je nebylo možné věcně projednat.

[20] NSS tedy uzavírá, že ze správního spisu je patrná snaha správce daně o získání co možná největšího množství podkladů. Správce daně a následně žalovaný také dostatečně přezkoumatelným způsobem popsali úvahu ohledně zvolené konstrukce stanovení daně. V jejich počínání NSS ani neshledal takový exces, pro který by musel zrušit jejich rozhodnutí. Městským soudem byla následně věc dostatečně a správně přezkoumána.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Ze shora uvedených důvodů NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady vymykající se jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 24. října 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu