



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

M. T.,
zastoupený daňovým poradcem Ing. Josefem Ježkem
se sídlem Na Pankráci 30, Praha 4,

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17323/16/5200-10424-709923,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce podle § 87 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen „daňový řád“) dne 24. 11. 2014 daňovou kontrolou na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013.
2. Ačkoliv byl žalobce výzvou správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzván k doložení dokladů, kterými by prokázal oprávněnost daňových tvrzení za uvedená zdaňovací období, žalobce nepředložil účetnictví a další jím předložené doklady nebyly pro ověření správnosti a úplnosti podaných daňových přiznání dostačující. Správce daně proto uzavřel daňovou kontrolu zjištěním, že daň není možné stanovit dokazováním, což zároveň uvedl ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen v rámci ústního jednání.
3. Žalobci byla daň podle pomůcek stanovena dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 9. 2015 a to konkrétně: dodatečným platebním výměrem na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, č. j. 5824885/15/2005-51525-100413, kterým správce daně žalobci doměřil podle pomůcek daň ve výši 1 443 945 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 288 789 Kč, dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, č. j. 5828073/15/2005-51525-100413, kterým správce daně žalobci doměřil podle pomůcek daň ve výši 873 420 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 174 684 Kč, dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, č. j. 5872638/15/2005-51525-100413, kterým správce daně žalobci doměřil podle pomůcek daň ve výši 2 438 074 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 487 614 Kč.
4. Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání, o němž zamítavě rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. Žalobce v podané žalobě navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměry vydané správcem daně pro jejich nezákonnost.
6. V podané žalobě žalobce formuloval následující žalobní námitky:
 - a) Správce daně postupoval v rozporu s § 87 odst. 5 daňového řádu, neboť ač daň měla být podle pomůcek stanovena v rámci daňové kontroly a nikoliv až po jejím ukončení. Postupem správce daně bylo žalobci znemožněno vyjádřit se ke konkrétním způsobům stanovení daně v rámci daňové kontroly.
 - b) Správce daně nedodržel procesní povinnosti vyplývající z § 98 daňového řádu, neboť vůbec nezohlednil porovnání skutečných výdajů srovnatelných daňových subjektů a jejich obvyklých marží a výdaje žalobce stanovil podle výše paušálních výdajů. Fakticky tím stanovil zisky žalobce ve výši 40 % hodnoty příjmů.

- c) Správce daně neposuzoval výdaje podle druhu činnosti žalobce. Zákon o daních z příjmů v § 7 odst. 7 stanoví pro řemeslné živnosti paušální náklady 80 %. Správce daně měl při stanovení výdajů podle pomůcek z tohoto údaje vycházet. Aplikoval však pouze částku 60 % příjmů s tím, že žalobce nevykonával zednickou činnost.
 - d) Správce daně nepostupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení. Podle § 8 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, když dospěl k závěru, že žalobce musí svůj předmět činnosti provádět fyzicky. Charakter činnosti žalobce fakticky odpovídal řemeslné živnosti zednictví. Tento charakter je dán skutečným obsahem prováděných prací a smluvním vztahem mezi žalobcem a jeho zákazníky. Není rozhodující, že žalobce tak činil subdodavatelsky. Je povinností správce daně, aby prokázal, že žalobce vykonával obchodní činnost nikoliv činnost zednickou.
 - e) Správce daně se nedostatečně vypořádal s § 98 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je povinností správce daně při stanovení daně dle pomůcek přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.
 - f) V napadeném rozhodnutí se žalovaný nevypořádal s otázkou dostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek. Nepostupoval v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu, nepřezkoumal napadené platební výměry v rozsahu uplatněných odvolacích námitek.
 - g) Žalobce, konstatoval, že správce daně neprovedl stanovení pomůcek spolehlivě. Jak vysvětlil, žalobce se kvůli způsobené škodě cizím subjektem dostal do nepříjemné životní situace, nebyl schopen předložit zrekonstruované účetnictví, neboť nebyl schopen k tomu zajistit všechny potřebné doklady. Stanovení daně podle pomůcek však nemůže být považováno za trest, jedná se o výjimečný náhradní způsob stanovení daně. Žalobce nezpochybnil spolehlivost stanovených příjmů, které byly zjištěny na základě skutečností plynoucích z jiných daňových řízení, avšak vytýká správci daně, že nestanovil správně výdaje, neboť jako podpůrný prostředek použil znění zákona o dani z příjmů a výdaje stanovil ve výši 60 % dosažených příjmů jako právní fikci ve smyslu § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Takový závěr je však zcela v rozporu s realitou rozhodného období, kdy ve stavebnictví v letech 2010 až 2014 se rentabilita výnosů pohybovala v průměru okolo 3,3 %.
7. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Po té, co shrnul průběh daňového řízení, konstatoval k uplatněným žalobním námitkám následující:
8. Pokud jde o procesní postup správce daně týkající se seznámení žalobce s použitými pomůckami, žalovaný odkázal na systematiku hlavy IV. daňového řádu, která upravuje řízení a další postupy, v níž jsou daňová kontrola i stanovení daně podle pomůcek upraveny jako samostatné procesně ohraničené postupy správce daně. Žalovaný konstatoval, že provázanost daňové kontroly a stanovení daně podle pomůcek není upraveno tak, že by stanovení daně podle pomůcek muselo být provedeno v rámci daňové kontroly. V případě, kdy je při daňové kontrole zjištěno, že skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně nelze ověřit dokazováním, správce daně přistoupí k náhradnímu způsobu stanovení daně v režimu § 98 daňového řádu.
9. Pokud jde o námitku žalobce, že provedením seznámení s pomůckami v úředním záznamu, byl zkrácen na svých právech, neboť způsob použití pomůcek mohl namítat až v rámci odvolání, žalovaný poukázal na rozdíl mezi stanovením daně dokazováním a stanovením daně podle pomůcek a konstatoval, že stanovení daně podle pomůcek je výsledkem kvalifikovaného odhadu správce daně a zároveň důsledkem laxního přístupu daňového subjektu k plnění povinností při správce daně, přičemž daňový řád nepřipouští „diskusi“ s daňovým subjektem. Daňový subjekt

nemá právo domáhat se výběru pomůcek, které mu více vyhovují. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu přiměřenost pomůcek může daňový subjekt namítat právě v odvolání.

10. K námitce žalobce, že daň podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, žalovaný konstatoval, že žalobce nedoložil, jakou činnost fakticky vykonával a v jakém rozsahu. Správce daně dospěl k závěru, že v případě žalobce se jedná o volnou živnost - zprostředkování zakázek, přičemž charakter a rozsah činnosti prováděné žalobcem nebyl dostatečně prokázán, s tím souvisí i to, že žalobce zpochybňoval výši daně, domáhal se použití údajů srovnatelného subjektu jako pomůcky, avšak nedoložil jakou činnost, jakým způsobem a v jakém rozsahu vykonával, a proto nebylo možno srovnatelný subjekt vůbec identifikovat. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný konstatoval, že pokud jde o argumentaci žalobce, že zisky ve stavebnictví nekorespondují se šedesátiprocentním výdajovým paušálem použitým správcem daně jako pomůckou, nezbyvá než zopakovat, že výkon stavební činnosti žalobcem prokázán nebyl.

III.

Posouzení žaloby

11. Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Z obsahu připojeného správního spisu se podává, že žalobce podal přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 dne 20. 3. 2012 na daňovou povinnost ve výši 66 492 Kč, daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 dne 18. 3. 2013 na daňovou povinnost ve výši 372 Kč, a daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 dne 12. 3. 2014 na daňovou povinnost ve výši 59 082 Kč.
13. Dne 24. 11. 2014 byla správcem daně se žalobcem zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu, jejímž předmětem byla právě kontrola daně z příjmu fyzických osob za tato zdaňovací období. Žalobce v rámci zahájení daňové kontroly uvedl, že účetnictví za rozhodné období mu bylo odcizeno, provádí jeho rekonstrukci a je reálné, že rekonstrukce bude hotova k 20. 1. 2015 a následně bude účetnictví předloženo správci daně.
14. Výzvou k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 334354/15/2005-61562-104053, byl žalobce vyzván, aby v rámci probíhající kontroly na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013 ve lhůtě 15 dnů předložil účetní doklady a evidence, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, zejména hlavní knihu s uspořádáním zápisů z hlediska věcného, účetní deník s uspořádáním zápisů z hlediska časového, knihu faktur vydaných a přijatých, výpisy z bankovních účtů a inventuru majetku a závazků k 31. 12. příslušného zdaňovacího období. Žalobce byl poučen, že pokud výzvě ve stanovené lhůtě nevyhoví a v důsledku toho nebude možno stanovit daň na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které bude mít k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
15. K výzvě správce daně žalobce předložil výpisy z bankovního účtu za roky 2011, 2012 a 2013, dodavatelské a odběratelské faktury a současně sdělil, že účetnictví roku 2011 není schopen rekonstruovat. Předložené listiny správce daně uvedl ve výsledku kontrolního zjištění.
16. Podle protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu ze dne 17. 4. 2015, č. j. 2965768/15/2005-61562-104053, byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, nepožádal o lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a zároveň s ním byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 2965458/15/2005-61562-104053, z protokolu vyplývá, že správce daně při

doměření daně z příjmů fyzických osob přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu.

17. Podle výsledku kontrolního zjištění, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, č. j. 2965458/15/2005-61562-104053, žalobce v rámci daňové kontroly předložil: výpisy z účtu GE Money Bank (č.176228105/0600) za roky 2011, 2012, 2013, kde jsou uvedeny přijaté platby za uskutečněná zdanitelná plnění od odběratelů: KEY a.s., A-TRIO bydlení s.r.o., Instalace Praha, Michal Alexa, ELEKOM a.s., GEOSAN GROUP a.s., Klimak s.r.o., Výhledy sahara s.r.o., SWIETELSKY st., HOCHTIEF CZ, PWB GROUP s.r.o., Mavel a.s., A MERCATOR s.r.o.; faktury vydané v roce 2013 pro odběratele HOCHTIEF CZ (č. fa 01/07/2013, 01/08/2013, 02/09/2013, 01/10/2013, 01/11/2013, 03/12/2013, 03/01/2014) v celkové částce 18 647 659,60 Kč v režimu přenesené daňové povinnosti. Dále žalobce předložil faktury přijaté v roce 2013 od dodavatele K. S., stavební služby v režimu přenesené daňové povinnosti DPH v celkové částce 3 447 728 Kč.
18. Správce daně konstatoval, že žalobce nesplnil výzvu č. j. 334354/15/2005-61562-104053, a proto nezbývá než přistoupit k procesním úkonům, které umožní stanovit daňovou povinnost jiným náhradním způsobem, než je dokazování, tedy podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu.
19. Podle úředního záznamu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 4327376/15/2005-61562-104053, správce daně zvolil jako pomůcky ke stanovení daňové povinnosti žalobce daňová přiznání k dani z příjmu fyzických osob, včetně příloh, podaná žalobcem za rozhodná zdaňovací období, přiznání k DPH podaná za roky 2011, 2012 a 2013, výpisy z účtů poskytnuté žalobcem v průběhu kontroly, faktury vydané pro společnost HOCHTIEF CZ a přijaté od subjektu K. S., dále využil informace a poznatky o místním šetření jako základ pro stanovení daně z příjmu fyzických osob.
20. Správce daně stanovil uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v daňových tvrzeních žalobce za rozhodná zdaňovací období, platby za tato plnění, které žalobce inkasoval na podnikatelský účet a částky odpovídající vykazovaným měsíčním plněním. Správce daně uvedl, že při stanovení výdajů nepřiznává žalobci skutečně vynaložené náklady, protože žalobcem v průběhu řízení nebyly doloženy ani prokázány. Správce daně vyšel z údajů vyplývajících z podaných přiznání k dani z příjmů, výkazu zisků a ztrát, kde žalobce kromě souhrnných nákladů na výkonovou spotřebu uvádí ještě osobní náklady, pojistné a odpisy vozidla užívaného k podnikání. Samotné odpisy byly žalobcem stanoveny ve výši 162 000 Kč ročně a základ daně tak výrazně neovlivňují.
21. Skutečné výdaje nebyly použity ke stanovení daně podle pomůcek, protože při řízení na DPH byly zjištěny skutečnosti, které vyvracely tvrzení žalobce, a to že nakupuje stavební materiál od dodavatelů, například stavebniny Bílek a Balda, Valtice spol. s r.o., HOFA CZ s.r.o., LS systém CZ s.r.o., avšak tyto dodavatele popřeli před správcem daně uskutečnění takových dodávek. Správce daně rovněž konstatoval, že žalobce nemá žádné zaměstnance, kteří by stavební práce vykonávali a pobírali za vykonanou práci mzdu. Podle podání žalobce vykonával stavební činnost subdodavatelsky prostřednictvím fyzické osoby K. S. v režimu přenesené daňové povinnosti k DPH, ten však již přiznání k DPH ani k dani z příjmů nepodával ani nepotvrdil, že takovou činnost provozoval. Všechny platby za tyto činnosti probíhaly výhradně v hotovosti. Správce daně z důvodu neprokazatelnosti uskutečněných výdajů žalobci přiznal výdaje paušální částkou ve výši 60 % z příjmů z uskutečnění zdanitelných plnění z podaných přiznání k dani z přidané hodnoty.
22. Správce daně nepřiznal žalobci výdaje paušální částkou ve výši 80 % podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona, 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ale pouze 60 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. b) téhož zákona. K tomuto závěru správce daně dospěl na základě zjištění, že žalobce měl pronajatou kancelář k výkonu činnosti na ulici XXX, kam denně docházel a tedy sám zednické práce nevykonával. Správce daně uzavřel, že žalobce uskutečňoval podnikatelskou činnost - zprostředkování obchodu a služeb, sám osobně činnost řemeslnou - zednictví nevykonával,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

přičemž o tom dále svědčila i skutečnost, že na fakturách vystavených společností HOCHTIEF CZ se uvádí jako fakturované práce převážně stavební a pozemní práce, což je živnost volná, přičemž údajný subdodavatel těchto služeb K. S. na předložených fakturách uvádí jako předmět plnění také převážně stavební práce a v živnostenském listě nemá obor činnosti zednické práce uveden. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce používal oznámený podnikatelský účet pouze pro inkasování zdanitelných příjmů a nadměrných odpočtů od Finančního úřadu, z účtu neplatil přímo žádné další režijní náklady kromě penzijního a životního pojištění, avšak peníze vybíral hotovostí z účtu, případně z bankomatu.

23. Pokud jde o okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, správce daně konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil doklady, které by bylo možno použít jako výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, byly mu přiznány náklady ve výši 60 % z uskutečněných zdanitelných plnění a dále nárok na nezdanitelné části daně a slevy na dani z příjmů podle řádného daňového přiznání, podané žalobcem za příslušná zdaňovací období.
24. Správce daně seznámil žalobce s úředním záznamem ze dne 6. 8. 2015, č. j. 4327376/15/2005-61562-104053, a následně vydal shora uvedené dodatečné platební výměry.
25. Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání, v nichž uplatnil následující odvolací důvody:
 - a) způsob stanovení daně podle pomůcek měl být proveden v rámci daňové kontroly a nikoliv až po jejím ukončení,
 - b) žalobci mělo být umožněno se vyjádřit ke konkrétním způsobům stanovení daně v rámci procesu stanovení daně podle pomůcek již v rámci daňové kontroly,
 - c) správce daně nepostupoval v souladu s § 98 daňového řádu, protože použité pomůcky nebyly na výdajové straně stanoveny dostatečně spolehlivě, správce daně se měl zabývat porovnáním srovnatelných daňových subjektů a stanovit daň na základě tohoto porovnání,
 - d) žalobci nebyly ze strany správce daně přiznány výhody podle § 90 od 8 odst. 2 daňového řádu
 - e) správce daně stanovil zisky daňového subjektu ve výši 40 % příjmů, což neodpovídá realitě let 2011 až 2013,
 - f) žalobce vykonával činnost zednictví, tak jak je definována v nařízení vlády číslo 278/2008 Sb., i když nikoliv sám ale prostřednictvím subdodavatelů,
 - g) stanovení daně podle pomůcek nemůže být považováno za trest, musí být provedeno dostatečně spolehlivě.
26. Součástí podaného odvolání byly rovněž časopisy z oboru stavebnictví a internetové portály se zaměřením na stavebnictví, kde byly uvedeny statistické informace o ziskovosti, tržbách a počtu zaměstnanců ve stavebnictví v rozhodném období.
27. Jak se podává z odůvodnění napadeného rozhodnutí, správce daně vyšel z toho, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je možné v případě, že jsou současně splněny tři podmínky: 1. daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování. 2. bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním. 3. daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Poté co shrnul průběh daňového řízení, konstatoval správce daně, že všechny tři podmínky je třeba mít v případě žalobce za splněné.
28. Postup správce daně označil žalovaný souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29, za souladný s § 98 odst. 1 daňového řádu.
29. V rámci námitky, že použité pomůcky nebyly na výdajové straně stanoveny dostatečně spolehlivě a správce daně nepřiznal žalobci výhody podle § 98 odst. 2 daňového řádu, žalovaný konstatoval, že správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech jako pomůcku využít, přičemž

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňový subjekt nemá právo účastnit se na procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti. Pokud jde o předložené kopie časopisů a internetových portálů z oboru stavebnictví, žalovaný je hodnotí jako obecné informace, z níž konkrétní daňovou povinnost žalobce stanovit nelze. Nad rámec toho konstatoval, že uváděné výsledky hospodaření se týkaly velkých stavebních společností se zaměstnanci, které se žalobcem srovnatelné nejsou. V průběhu kontroly bylo zjištěno, že žalobce nenakupoval žádný stavební materiál, nevyplácela mzdy žádným zaměstnancům ani nevlastnil stavební stroje nebo zásoby. Žalobce neprokázal ani to, že by vůbec prováděl nějakou stavební činnost, proto nelze o stanovení daňové povinnosti podle subjektů, které jsou obsahem důkazů předložených k odvolání vůbec uvažovat. Žalovaný označil za správnou úvahu správce daně, který konstatoval, že není znám srovnatelný subjekt, který provádí stavební práce v takovém objemu za použití neznámého počtu pracovníků či subdodavatelů, zároveň, který nenakupuje stavební materiál ani nevlastní stroje a zásoby.

30. Jak žalovaný dále konstatoval, v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty byly zjištěny skutečnosti, které vyvracely tvrzení žalobce, že nakupuje stavební materiály od dodavatelů. Společnosti stavebniny Bílek a Balda, Valdice spol. s r.o., HOFA CZ s.r.o., LS system CZ s.r.o., popřely před správcem daně uskutečnění dodávek žalobci. Fyzická osoba K. S. přiznání k dani z přidané hodnoty ani k dani z příjmů nepodával, platby za činnosti mezi žalobcem a tímto jeho údajným subdodavatelem probíhaly výhradně v hotovosti.
31. Žalovaný konstatoval, že pokud správce daně žalobci přiznal výdaje paušální částkou ve výši 60 % z příjmů z volné živnosti - zprostředkování zakázek, jde o pro žalobce nespornou výhodu. Rovněž konstatoval, že správce daně ponechal žalobci všechny výhody, které si sám v daňovém přiznání uplatnil. Zvolený postup je zcela v souladu se závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 23/2014-38.
32. Žalovaný dále konstatoval, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není a nemá být sankcí vůči daňovému subjektu, ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány. Správce daně je povinen stanovit, daňovou povinnost co nejvíce spolehlivě i za okolností, kdy nemá potřebné údaje ze strany daňového subjektu. Stanovená daň nemůže být vyměřována záměrně vyšší, než z použitých pomůcek vyplývá, avšak není možné správce daně zavázat k tomu, aby za každých okolností stanovil daň na nejnižší hranici možného odhadu. Takový postup by nebyl v souladu s požadavkem v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost pomůckami určených skutečností.
33. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 18. 9. 2016, *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.*
34. „*Základní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění svých zákonných povinností daňovým subjektem. Mezi tyto povinnosti patří zejména podání daňových tvrzení v zákonných lhůtách, resp. k výzvě správce daně, a to ve tvaru a formě, kterou zákon požaduje (srov. § 135 a násl., § 145), podání daňového tvrzení v souvislosti s rozhodnutím o úpadku (srov. § 244 odst. 6) či dědictvím (srov. § 239 odst. 3), řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zák. o účetnictví, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním (srov. § 125 a násl.), splnění povinnosti součinnosti při dokazování (srov. § 92), splnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly § 87 odst. 5 (nevýhovění výzvě nebo neposkytnutí součinnosti), podrobení se řádně prováděné daňové kontrole, splnění povinnosti poskytnutí součinnosti k výzvě správce daně při postupu k odstranění pochybností (srov. § 90 odst. 4), součinnost*

daňového subjektu při postupu správce daně k zajištění úhrady na nesplatnou či dosud nestanovenou daň (srov. § 167 odst. 4).

35. *Jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti neplní v takové míře, že daň v tomto důsledku již nelze stanovit dokazováním (pro převažující absenci relevantních důkazů), pak má správce daně právo (ale i povinnost) zvolit pro stanovení daně v pořadí další metodu, a tou je užití pomůcek.*“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽÍŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-3-24]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.).
36. Ohledně jednotlivých žalobních námitek uvážil Městský soud v Praze (dále též jen jako „městský soud“) takto:
37. Ad a) Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu, *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*
38. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu, *nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.*
39. Podle již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 22. 9. 2009, č. j. 2 Afs 102/2008 - 55, a ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 85/2011 - 165) použití daňových pomůcek je nutné především v těch případech, kdy je vypovídací schopnost účetnictví daňového subjektu jako celku, nebo jeho podstatné části, zpochybněna a daňový subjekt neunese důkazní břemeno ve smyslu doložení základu daně jiným relevantním způsobem. Žalobce nepochybnuje, že důkazní břemeno v daňovém řízení neunesl, má však za to, že stanovení daně podle pomůcek, mělo být provedeno v rámci daňové kontroly.
40. V rozsudku ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9Afs 14/2008-81, jehož se žalobce dovolává, Nejvyšší správní soud jako klíčovou vymezil otázku, zda je povinností správce daňový subjekt dostatečně seznámit s postupem při stanovení daně dle pomůcek, jakož i s výhodami, které byly při stanovení jeho daňových povinností zohledněny, či zda postačí, aby byl způsob stanovení daně dle pomůcek zachycen ve spisu, s tím, že je věcí daňového subjektu, zda využije či nevyužije svého práva do spisového materiálu nahlédnout. Nejvyšší správní soud k tomu konstatoval, že „*v případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.*“ Dle § 46 odst. 3 tohoto zákona, *stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přiblíží také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.*
41. Podle 88 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*
42. V projednávané věci byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole s ním byla projednána podle protokolu ze dne 17. 4. 2015, č. j. 2965768/15/2005-61562-104053. Žalobce si vyžádal možnost seznámit se s použitými pomůckami před vyměřením daně. Lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nepožadoval.

43. Důvod proč správce daně zvolil přechod na pomůcky, přehled zvolených pomůcek, úvaha správce daně o stanovení daně dle pomůcek, okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a výpočet daňové povinnosti žalobce za jednotlivá zdaňovací období jsou podrobně popsány v úředním záznamu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 4327376/15/2005-61562-104053, který byl žalobci (jeho zástupci) doručen 11. 8. 2015.
44. Napadené dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny 1. 9. 2015. Podle § 147 odst. 3 daňového řádu, *dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno.*
45. Z citovaných zákonných ustanovení, judikatury Nejvyššího správního soudu a zjištěného skutkového stavu je zřejmé, že prvá žalobní námitka není důvodná. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, na nějž žalobce odkazuje, se týká předchozí právní úpravy a jiného skutkového stavu.
46. Se žalobcem byla řádně a v souladu s daňovým řádem zahájena daňová kontrola, v jejímž průběhu byla plně šetřena práva žalobce. Se žalobcem byla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Žalobce nevyužil práva vyžádat si přiměřenou lhůtu, ve které byl oprávněn vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Správce daně důvodně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, všechny podstatné náležitosti řádně zaznamenal v úředním záznamu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 4327376/15/2005-61562-104053, který byl žalobci doručen s dostatečným předstihem před vydáním dodatečných platebních výměrů. Vydané dodatečné platební výměry byly řádně odůvodněny.
47. Požadavek žalobce, aby způsob stanovení daně podle pomůcek byl proveden v rámci daňové kontroly, nemá oporu v daňovém řádu. Do práv žalobce nebylo postupem správce daně zasazeno a prvou žalobní námitku městský soud proto odmítl, jako nedůvodnou.
48. Ad b) Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* Z uvedeného vyplývá, že daňový subjekt má právo na odečet výdajů (nákladů), které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů a to pouze ve výši prokázané poplatníkem. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese zásadně daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3, a odst. 4 daňového řádu. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v jehož rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, či nebo ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012-46.
49. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, *„pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) 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, 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.“*
50. Žalobce napadenému rozhodnutí vytyká, že správce daně při stanovení daně nezohlednil porovnání skutečných výdajů srovnatelných daňových subjektů. Nejvyšší správní soud vytyčil pravidla pro použití pomůcek, z nichž zejména vyplývá, že se jedná o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti daňového subjektu. Proto musí mít použití pomůcek racionální povahu a usilovat o přesnost (rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55), daň musí být s jejich

pomocí stanovena dostatečně spolehlivě (viz rozsudek ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64), resp. co nejvíce se blížit realitě (rozsudek ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74). Stanovení daně prostřednictvím pomůcek se nesmí opírat o neověřené poznatky či domněnky správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157) nesmí vycházet ze zjevně nesprávných údajů, obsahovat závažné početní chyby ani odporovat elementárním zásadám logického myšlení (rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126), stejně tak nesmí být nepřiměřené a nesmí mít sankční charakter (rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Citovaná judikatura se sice převážně týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, proto jsou uvedené závěry plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33).

51. Žalobní námitka by mohla obstát, pokud by žalobce v průběhu daňového řízení relevantním způsobem doložil svou činnost, tak, aby srovnatelný subjekt bylo možno identifikovat. Z šetření provedeného správcem daně vyplývá, že žalobce neměl žádné zaměstnance ani sám zednickou činnost nevykonával, neboť denně docházel do pronajaté kanceláře (viz bod 22 rozsudku). O rozsahu činnosti žalobce nevypovídají dostatečným způsobem ani předložené doklady (viz bod 17 rozsudku) tím spíše, že společnosti Bílek a Balda, Valtice spol. s r.o., HOFA CZ s.r.o., LS systém CZ s.r.o., popřely před správcem daně uskutečnění takových dodávek (viz bod 30 rozsudku).
52. Městský soud v Praze rovněž druhou žalobní námitku nepokládá za důvodnou.
53. Ad c) třetí žalobní námitka – posouzení výdajů podle druhu činnosti, úzce souvisí se žalobní námitkou předchozí. Podle výpisu ze živnostenského rejstříku měl žalobce zapsány živnosti: zednictví, výroba, obchod a služby, zprostředkování obchodu a služeb.
54. Podle § 7 odst. 7 písm. a) a písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2016, *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši*
a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,
b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,
55. Jak městský soud již shora vysvětlil (viz bod 48 rozsudku) důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese zásadně daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3, a odst. 4 daňového řádu. Nepochybně to platí i v případě paušálních výdajů. Bylo na žalobci, aby v daňovém řízení prokázal, že vykonává řemeslnou činnost – zednictví a to konkrétně uvedenými případy, které by řádně doložil. Žalobce v daňovém řízení uváděl, že zednické práce prováděl subdodavatelsky – prostřednictvím fyzické osoby K. S. – ten však nepodával přiznání k DPH ani k dani z příjmů a nepotvrdil, že takovou činnost provozoval.
56. Součástí správního spisu jsou faktury vystavené K. S. žalobci, jimiž jsou fakturovány platby za provedení prací na stavbě „Výstavba metra V. A Dejvická - Motol, stavební část, dále práce na stavbě „Barclays – Prague Phase 3“, „Toyota Tsusho, Ovčárny u Kolína“ a dále pokladní příjmové bloky, z nichž vyplývá, že fakturované částky byly hrazeny v hotovosti.
57. Městský soud v Praze předně konstatuje, že ne každý výdaj může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (viz rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Jak městský soud již shora vysvětlil, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124), na druhé straně je pak správce daně povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené důkazy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, nebo nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení.

58. V nyní posuzované věci žalobce doložil uvedené faktury a pokladní doklady, nemaje jinou účetní evidenci k dispozici. Správce daně ověřil, že dodavatel K. S. sám nepodával přiznání k dani z příjmů, navíc ve svém živnostenském listě má uveden obor činnosti přípravné a dokončovací stavební práce a zprostředkování obchodu a služeb, nikoli zednické práce.
59. Důkazní břemeno k prokázání, že vykonával zednické práce a je oprávněn uplatnit výdaje ve výši 80% podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů se přesunulo zpět na žalobce. Relevantní důkazy však žalobce nepředložil. V průběhu daňového řízení a ani v podané žalobě žalobce nijak neupřesnil, jaké zednické práce v rozhodném období prováděl, k absentujícím tvrzením pak logicky ani nepředložil věrohodné důkazy. Ani třetí žalobní námitka z tohoto důvodu neobstojí.
60. Ad d) v navazující čtvrté žalobní námitce polemizuje se závěry správce daně, že žalobce byl povinen předmět činnosti provádět sám fyzicky. Žalobce trvá na tom, že prokázal vykonávání prací subdodavately, což postačuje k uznání paušálních výdajů ve výši 80%.
61. Nezbytnou podmínkou k uznání paušálních výdajů ve výši 80% je skutečnost, že daňový subjekt disponuje živnostenským oprávněním k provozování řemeslné činnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25). Uvedenou podmínku žalobce splňuje.
62. Podle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, *živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínky stanovených tímto zákonem.*
63. Z citovaného zákonného ustanovení je zřejmé, že v případě žalobce není splněna podmínka činnosti provozované samostatně, vlastním jménem. Tvrzené subdodavately realizované zednické práce, ač žalobce sám disponuje živnostenským oprávněním, neodůvodňují přiznání paušálních výdajů v rozsahu 80%.
64. Nad rámec uvedeného je nutno zopakovat, že skutečná činnost K. S., tedy to, zda skutečně šlo o zednické práce, zůstává neprokázaná. Žalobce by nejlépe prokázal předložením smlouvy, jaká byla povaha činnosti jeho subdodavatele. Samotné faktury a pokladní bloky nemohou posloužit jako dostatečný důkaz.
65. Podle § 8 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že správce daně dostal povinností vyplývajícím z citovaného zákonného ustanovení. I čtvrtou žalobní námitku proto pokládá městský soud za nedůvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

66. Ad e) Podle § 98 odst. 2 daňového řádu, *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jim nebyly uplatněny.*
67. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobci byly ponechány všechny výhody uplatněné v daňovém přiznání. Výši paušálních výdajů nelze mezi výhody daňového subjektu zahrnout. Tato výše je dána citovaným § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů a nelze jí řadit mezi výhody, za výhodu je považována zákonem nárokovatelná položka typu slevy na dani či odčitatelné položky na daních z příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114). Za výhody však nelze považovat položky, které je daňový subjekt povinen prokazovat, jakou jsou nárok na odpočet daně, výdaje či náklady, jelikož tyto musí daňový subjekt prokázat. Oprávněnost nelze z tohoto důvodu přiznat ani páté žalobní námitce.
68. Ad f) Podle § 114 odst. 4 daňového řádu, *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.*
69. V přezkoumávaném rozhodnutí žalovaný plně dostal povinností vyplývajícím z citovaného zákonného ustanovení. Vypořádal se s odvolacími důvody a zaměřil svou přezkumnou činnost právě na otázku dodržení zákonných podmínek a přiměřenost použitých pomůcek.
70. Správně konstatoval, že podmínky pro tento způsob stanovení daně byly splněny, neboť žalobce nesplnil povinnost prokázat skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Správce daně nemohl provést důkazní řízení a daň stanovit dokazováním a pomůcky, které zvolil, byly adekvátní věci.
71. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu správně konstatoval, že do volné úvahy správce daně, týkající se volby pomůcek mu zasahovat nepřísluší. Pomůcky použité správcem daně na výdajové straně konfrontoval s důkazy předkládanými žalobcem (časopisy, internetové portály) a uzavřel, že rozsah podnikání zde uvedených stavebních společností nelze vůbec srovnávat s činností žalobce u něj ani nebylo prokázáno, že vůbec stavební činnost vykonával. Z obecných statistik a ročenek ani konkrétní daňovou povinnost stanovit nelze. Žalovaný přisvědčil postupu správce daně, který, když nenalezl subjekt srovnatelný s žalobcem, při stanovení výdajů použil paušální částky podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Postupu žalovaného nelze nic vytknout, žalovaný zcela v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu rozhodl o odvolání žalobce a v napadeném rozhodnutí se vyčerpávajícím a správným způsobem vypořádal s odvolacími námitkami právě jen v rozsahu, který mu citované zákonné ustanovení umožňuje. Rovněž šestá žalobní námitka je nedůvodná.
72. Ad g) K podmínkám stanovení daně podle pomůcek se městský soud již podrobně vyjádřil pod body 33 a násl. rozsudku. Je-li daň stanovena podle pomůcek za použití ustanovení § 98, je předmětem přezkumu v odvolacím řízení v prvé řadě to, zda daňový subjekt porušil svou zákonnou povinnost při dokazování svých daňových tvrzení, přičemž nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu je takového rozsahu, že důkazy, které byly v řízení provedeny, neumožňují daň stanovit.
73. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 – 64, *„při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změnit nebo zrušit (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se ke volbě pomůcek“.*
74. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, který na citovaný rozsudek navazuje: *„samotnému institutu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nelze přisoudit celkový sankční charakter. Je nutno na něj pohlížet jako na jeden z dalších způsobů stanovení daňové*

povinnosti, který nastupuje ve chvíli, kdy nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně je povinen v prvé řadě zjistit a stanovit daňovou povinnost daňového subjektu, a to ve správné výši (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), na což logicky nemůže rezignovat ani v případě natolik závažného porušení povinností daňového subjektu, že již nelze vycházet z jím uváděných údajů.“

75. Městský soud jako nedůvodnou posoudil i poslední žalobní námitku. Správnost postupu správce daně, který našel odraz ve vydaných dodatečných platebních výměrech, již byla soudem osvětlena. Stanovená daňová povinnost nemá vůči žalobci charakter sankce, je výsledkem zákonného postupu správce daně, který z důvodů vzniklých výlučně na straně žalobce nemohl vyměřit daň jinak, než za využití pomůcek.
76. Použití konkrétních pomůcek v projednávané věci (viz bod 19 rozsudku) má racionální povahu a umožňuje vyměřit daň s potřebnou mírou přesnosti a spolehlivosti. Vychází z řádně zjištěného skutkového stavu, není nepřiměřené a nemá sankční charakter.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

77. Jelikož Městský soud v Praze neshledal důvodnou žádnou ze vznesených žalobních námitek, v souladu s § 78 odst. 7 s.ř.s žalobu jako nedůvodnou zamítl.
78. O nákladech řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. ve věci plně úspěšnému žalovanému vzniká svědčí právo na náhradu nákladů řízení, jelikož mu náklady řízení nad rámec úřední činnosti nevznikly, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 30. března 2020

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.