



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Technosys a. s.**, Musílkova 172/58, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, čj. 54508/16/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 7. 2020, čj. 8 Af 8/2017 - 68,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 7. 2020, čj. 8 Af 8/2017 - 68, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobkyni třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 2. 2015 daň z příjmů právnických osob za roky 2011, 2012 a 2013. Daň byla stanovena podle pomůcek, neboť žalobkyně neumožnila zahájení a provedení daňové kontroly. Správce daně zjistil, že žalobkyně vykazovala vysoké rozdíly mezi přijatými zdanitelnými plněními uvedenými v daňových priznáních k DPH a náklady uvedenými ve výkazu zisku a ztráty (náklady byly vykázány výrazně vyšší než přijatá plnění v daňových priznáních k DPH). Správce daně tedy neuznal část nákladů a jako pomůcku ke stanovení výše nákladů použil celkovou hodnotu přijatých plnění od plátců, která podle něj činila 90 % nákladů. Zbýlých 10 % pak tvořila plnění od neplátců či plnění bez uplatněného nároku na odpočet DPH.

[2] Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl. Proti tomu podala žalobkyně žalobu, které Městský soud v Praze vyhověl a rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné zrušil. Dospěl totiž k závěru, že žalovaný k odvolací námitce neodůvodnil, z jakého důvodu správce daně stanovil plnění od neplátců DPH právě ve výši 10 %.

[3] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Domnívá se, že jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Sice neobsahuje „matematickou úvahu“, která by hodnotu 10 % vysvětlovala, ale určité obecné vysvětlení v rozhodnutí obsaženo je. Žalobkyně neuvedla ani nedoložila, že by taková výše plnění od neplátců byla nepřiměřená (ani nenavrhl jinou výši); nejedná se tak o důvod, pro který by mohlo být stěžovatelovo rozhodnutí zrušeno.

Požadavek městského soudu na tak detailní odůvodnění je podle stěžovatele přemrštěný a rozporný s ustálenou judikaturou.

[4] Kasační stížnost je důvodná.

[5] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu o nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí.

[6] Ve stěžovatelově rozhodnutí chybí výslovná reakce na konkrétní odvolací námitku žalobkyně, podle níž není zřejmé, proč správce daně určil plnění od neplátců DPH právě ve výši 10 %. To ostatně stěžovatel připouští i ve své kasační stížnosti.

[7] Nelze však přehlédnout, že předmětem odvolacího řízení zde byly platební výměry, jimiž byla stanovena daň podle pomůcek.

[8] 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.*

[9] Přezkum daně stanovené podle pomůcek vychází z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, a musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo bránit se proti takto stanovené dani má proto daňový subjekt jen v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena *dostatečně spolehlivě*, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. Dostatečná spolehlivost daně znamená, že správce daně provedl řádný kvalifikovaný odhad, jinými slovy že daň stanovená podle pomůcek se maximálně přiblížila realitě – tj. daňové povinnosti, která by jinak byla stanovena dokazováním (rozsudek ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66).

[10] Daňový subjekt tak může v odvolání proti stanovení daně podle pomůcek zásadně polemizovat jen s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, proč považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit důkazy (neboť na něm v tomto ohledu leží důkazní břemeno). Námitky daňového subjektu mohou vést jen k nápravě jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt by neměl tvrdit, že pomůcky byly vybrány špatně, ale že výsledná daňová povinnost, která mu takto byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 - 156, či ze dne 26. 11. 2015, čj. 9 Afs 20/2015 - 49).

[11] Žalobkyně však v odvolání netvrdila ani nedokládala, že by poměr plnění od neplátců DPH ve výši 10 % byl nesprávný, a v důsledku toho byla daň stanovena podle pomůcek v hrubém nepoměru s tou, která stanovena být měla. Žalobkyně jen obecně podotkla, že „*se mohlo jednat o podstatně vyšší procento*“. Nejedná se tedy o odvolací námitku, pro kterou by mohlo být rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zrušeno. Být tedy má městský soud pravdu v tom, že se stěžovatel touto námitkou měl zabývat již v rozhodnutí o odvolání a alespoň stručně na ni reagovat (jako poté učinil ve vyjádření k žalobě), nelze souhlasit s tím, že by v důsledku výslovného nevyporádání této dílčí námitky bylo stěžovatelovo rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[12] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být totiž vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí v situaci, kdy nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Soud by naopak neměl vztahovat

pokračování

nepřezkoumatelnost i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny aspekty námitky, a dopustí se tak dílčího nedostatku odůvodnění. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů nastává zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nejsou povinny vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí.

[13] Právě tak tomu bylo i zde. Byť se stěžovatelovo rozhodnutí výslovně nevyjadřovalo k tomu, proč 10 % plnění bylo vyhodnoceno jako plnění od neplátců DPH, nijak to nebránilo přezkumu rozhodnutí. Jeho odůvodnění je komplexní a konzistentní a v konkurenci takto postavené námitky jako celek obstojí. Tato námitka totiž nijak nezpochybňuje spolehlivost výsledné daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, neboť v ní žalobkyně netvrdí ani nedokládá, že stanovená daň je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. To je přitom to jediné, co může žalobkyně úspěšně v odvolání namítat. Samotná skutečnost, že z rozhodnutí není zřejmé, proč zrovna 10 % plnění bylo vyhodnoceno jako plnění od neplátců DPH, tak nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

[14] NSS proto zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[15] V novém rozhodnutí rozhodne městský soud také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. března 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu