



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Petry Venclové a Aleše Korejtky ve věci **žalobce: Stavební bytové družstvo Vysoké Mýto**, IČ: 00046248, Fügnerova 5, 566 01 Vysoké Mýto, **zastoupeného: Lubošem Klimentem, advokátem** se sídlem ve Žďáře nad Sázavou, Nádražní 21, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí **Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 2. 2014, č.j. 2737/14/5000-14204-701858,**

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 5.2.2014, č. j. 2737/14/5000-14204-701858, se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I.
Žalované rozhodnutí a žaloba

Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 2. 2014, č. j. 2737/14/5000-14204-701858, ve spojení s dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě (dále též „správce daně“) ze dne 19. 10. 2012, č. j. 78509/12/274970601053, a č. j.

78444/12/274970601053, byla žalobci podle pomůcek doměřena (mimo jiné) za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 daň z příjmů právnických osob ve výši 87.780,-- Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 daň z příjmů právnických osob ve výši 10.840,-- Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, v níž namítal (bod II žaloby), že „v daném případě nebyly vůbec naplněny zákonné předpoklady pro stanovení daně s využitím pomůcek“, neboť „finanční úřad neprokázal, že by nebylo možné stanovit daň na základě dokazování“. Dále žalovanému vytknul, že „při stanovení daně pomůckami fakticky stanovil daň převážně s využitím dokazování účetní evidencí“, kterou „předtím popřel jako nesprávnou“. Dle žalobce je tedy žalované rozhodnutí „vnitřně rozporné a kombinující dokazování se stanovením daně s použitím pomůcek“.

Konečně žalobce poukázal též na „věcné nesprávnosti“ (bod III žaloby), a to na tyto:

- a) „V žádné skupině nákladů žalobce není pro období 2008 uveden odpis dlouhodobého majetku z účtu č. 551 (dle § 24 odst. 1 písm. a/ ZDPPO jsou výdajem i odpisy hmotného majetku), a daňová povinnost žalobce je tak nedopatřením navýšena“.
- b) „Mezi výnosy žalobce není možné počítat úroky z běžného účtu připadající na nečleny družstva (47.525,57,- Kč v roce 2008, 63.419,67,- Kč v roce 2009), když na běžném účtu žalobce jsou úročeny i vklady do tzv. fondu oprav, který není majetkem družstva, nýbrž majetkem jednotlivých členů (jedná se o dlouhodobou zálohu na opravy nemovitostí, kterou žalobce pouze spravuje) – podstatná část úroků z běžného účtu tak vůbec není příjmem žalobce, nýbrž jeho jednotlivých členů. Částky 47.525,57,- Kč a 63.419,67,- Kč jsou proto do výnosů žalobce zahrnuty neoprávněně, když se vůbec nejedná o výnos žalobce, ale jiných subjektů.“
- c) Žalovaný používá členění výnosů a nákladů na členské a nečlenské, avšak nesprávně a nedůsledně, z čehož vzniká umělé zkreslování poměrů nákladů mezi jednotlivými skupinami výnosů“. Konkrétně žalobce „např.“ uvedl, že „pro zdaňovací období 2008 jako od daně neosvobozený výnos (bod 2. úředního záznamu č. j. 75400/12/274930607018) je uveden účet č. 602 – Tržby z prodeje služeb (výnosy za zpracování účetnictví pro jiné daňové subjekty a poplatky na správu od nečlenů) ve výši 295.976,- Kč a účet č. 665 – Výnosy z finančních investic (pronájmy nebytových prostor sídla daňového subjektu a výnosy z práva na umístění antén a obdobných zařízení) ve výši 403.978,- Kč. Proti tomu je však v rámci nákladů uváděna pouze část nepřímých nákladů od nečlenů ve výši 330.260,15,- Kč. Je evidentní, že mezi výnosy jsou zde počítány i činnosti poskytované pro jiné osoby než pro nečleny, kdežto u nákladů je započítána pouze poměrná část nákladů vynaložených na nečleny, ale nikoli již na další osoby od nečlenů odlišné. Je totiž zřejmé, že kupř. když je zpracováváno účetnictví pro 30 nečlenů a 30 třetích osob, vznikají výnosy od 60 osob; správce daně však proti tomu staví pouze náklady na 30 nečlenů – tedy náklady na 30 osob, i když ve skutečnosti jsou tyto náklady vyšší (na 60 osob).“ Dle žalobce „umělým přesouváním nákladů na výnosy neosvobozené od daně prostřednictvím operování s nečleny“ mu byla „vytvořena zcela neodpovídající daňová povinnost“.

Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

II.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, které hodnotí jako věcně správné a zákonné, na zprávu o daňové kontrole a na úřední záznam o použitých pomůckách.

Dále podrobně zopakoval důvody, které vedly žalovaného k postupu dle § 98 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), a uzavřel, že z charakteru činnosti žalobce a jeho účetní evidence vyplynulo, že dosahoval jak příjmů zdanitelných obecným základem daně, tak příjmů od daně osvobozených. Výsledek hospodaření, který je uváděn na ř. 10 II. oddílu daňového přiznání, bylo tedy nutno transformovat způsobem, který vede ke správnému vyčíslení základu daně vykazovanému na ř. 220 II. oddílu daňového přiznání a následně ke správnému vyčíslení daně. Účetní evidence, která byla vedena žalobcem na jednotlivá střediska (středisko bytového hospodářství - BH, středisko správa - 300 a středisko implicitní - 500), neposkytovala takové údaje, aby bylo možno výsledek hospodaření vykázaný na ř. 10 II. oddílu daňového přiznání přímo správně transformovat na základ daně, a to natolik prokazatelným způsobem, aby ve vztahu k osvobozeným příjmům byly souvztažně vyloučeny veškeré přímé a nepřímé náklady za jejich účelem vynaložené. Účetní evidence žalobce v tomto konkrétním případě neměla potřebnou vypovídací schopnost ve vztahu ke správnému určení základu daně a daně samotné. **Pokud žalobce nebyl schopen prokazatelně jednoznačně rozklíčovat a doložit náklady, které souvisí s příjmy zdanitelnými obecným základem daně s návazností na tyto zdanitelné příjmy a současně náklady, které souvisí s příjmy od daně osvobozenými s návazností na tyto příjmy od daně osvobozené, a to ani na výzvu správce daně, a tyto údaje ani přímo neposkytovala účetní evidence žalobce, potom nezbyvá než konstatovat, že daň nebylo možno v tomto případě stanovit dokazováním dle § 92 daňového řádu a správce daně byl oprávněn dle § 98 odst. 1 daňového řádu stanovit daň podle pomůcek.** Při stanovení daně podle pomůcek za zdaňovací období 2008 a 2009 správce daně v tomto konkrétním případě respektoval specifikum činnosti žalobce, použil údajů a informací zjištěných v daňovém řízení a z účetní evidence žalobce tak, aby se stanovená daň dle pomůcek maximálně přiblížila daňové povinnosti stanovené dokazováním. To prokazuje úřední záznam č. j. 75400/12/274930607018 ze dne 21. 9. 2012 a předmětné dodatečné platební výměry č. j. 78444/12/274970601053 a č. j. 78509/12/274970601053 ze dne 19. 10. 2012.

Pokud jde „o věcné nesprávnosti“, na něž poukazoval žalobce v žalobě, žalovaný připomněl relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a zdůraznil, že žalobce pochybil ve svých povinnostech a musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“. Tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje

stanovený základ daně a daň za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Je přitom zcela zřejmé, že v případě stanovení daně podle pomůcek, není a nemůže být daň stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem. Následně žalovaný konstatoval, že použité pomůcky správcem daně v tomto přezkoumávaném případě měly racionální povahu, jejich výběr plně odpovídal § 98 odst. 3 daňového řádu a konkrétní situaci, když vycházel z konkrétních podmínek daňového subjektu - z údajů z účetní evidence žalobce - s cílem maximálního přiblížení se realitě. Použité pomůcky byly správcem daně hodnoceny plně dle zásad logického myšlení. Výsledkem použití konkrétních výše uvedených pomůcek byl kvalifikovaný odhad základu daně a daně v dostatečně spolehlivé výši. Námitky žalobce nevedou k závěru, že daň v tomto případě nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, a že byla zcela nepřiměřená. Správce daně při stanovení daně podle pomůcek prokazatelně respektoval § 98 odst. 2 daňového řádu a přihlédl také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Žalovaný uzavřel, že ze všech výše uvedených skutečností vyplývá, že v tomto případě byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jakož i podmínka přiměřenosti použitých pomůcek, a proto by měla být žaloba zamítnuta.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Předně krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkoumává (přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s./) napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích¹ žalobních bodů (dispoziční zásada), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a nepostačí proto, vytýká-li žaloba obecně, že zákon byl porušen a obecně odkazuje k zákonným ustanovením, nebo vytýká-li vadnost řízení, aniž by zároveň poukazovala na konkrétní skutečnosti, z nichž je takové tvrzení dovozováno. Žalobce je povinen v žalobě vylíčit, jakých nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 57, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č.j. 8 Azs 52/2005 - 56, a ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 - 42, oba dostupné na www.nssoud.cz, na www.nssoud.cz jsou dostupná i všechna další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku zmiňovaná). Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení

¹ Soud není oprávněn vyhledávat ve správním spise argumenty svědčící uplatněným žalobním bodům (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 127/2005-62, dostupný www.nssoud.cz).

programu sporu a vytyčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat,² ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany (viz tamtéž). **Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu** (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí. **Jestliže tedy žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, či uplatní námitku stručnou, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině a postačí též zpravidla jen stručně pojaté odůvodnění soudu** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 – 21, dostupný na www.nssoud.cz).

Současně platí, že soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námitky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudky ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 – 69, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 – 92, ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 – 407, či ze dne 16. 12. 2009, č. j. 6 A 72/2001 – 75, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě předložit veškeré žalobní body (viz náleze ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, či ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, bod 39).

² Na tomto místě soud připomíná, že přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkoumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, dostupný na www.nssoud.cz). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, obě rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu vymezila judikatura (např. povinnost ex officio přihlídnout k prekluzi v daňovém řízení, k zániku odpovědnosti za přestupek apod.).

Z výše uvedeného je na první pohled zřejmé, že obecnou námitku žalobce spočívající v tvrzení o nenaplnění „*zákonných předpokladů pro stanovení daně s využitím pomůcek*“ lze jen stěží považovat za žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (obecná tvrzení o porušení zákona zcela jistě neodpovídají nárokům, které na formulaci žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. klade výše citovaná judikatura /srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 56/2011 – 53/). Finanční úřad ve Vysokém Mýtě jak ve zprávě o daňové kontrole ze dne 7. 9. 2012, č. j. 74067/12/274930604234, tak (zejména) v úředním záznamu (o 19 stranách) ze dne 21. 9. 2012, č. j. 75400/12/274930607018 (viz zejména stranu 1 až 7 zmiňovaného záznamu) zevrubně a přesvědčivě zdůvodnil, z jakých skutkových a právních důvodů nebylo možno stanovit daň na základě dokazování a bylo třeba užít pomůcek. Znovu tyto úvahy pak rozvinul žalovaný na straně 4 až 10 svého rozhodnutí. **Žalobce však soudu nepředložil jediný konkurující argument, resp. neuvedl, z jakých důvodů považuje právní a skutkové závěry žalovaného za liché, mylné nebo vyvrácené.** Soud proto obdobně (lakonicky) jako žalobce konstatuje, že „*předpoklady pro stanovení daně s využitím pomůcek*“ splněny byly, s důvody, které vedly žalovaného k užítí pomůcek, se zcela ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na již zmíněnou zprávu o daňové kontrole ze dne 7. 9. 2012, č. j. 74067/12/274930604234, úřední záznam ze dne 21. 9. 2012, č. j. 75400/12/274930607018 (konkrétně stranu 1 až 7 zmiňovaného záznamu), na stranu 4 až 10 žalovaného rozhodnutí, jakož i na vyjádření žalovaného k žalobě citované bod bodem II tohoto rozsudku. **Smyslem soudního přezkumu totiž není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto lze v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Důvodnou neshledal soud ani námitku „*vnitřní rozpornosti žalovaného rozhodnutí*“ a nepřipustné kombinace dokazování a pomůcek. Pokud se správce daně rozhodne stanovit daň podle pomůcek, je povinen tento postup stanovení daně uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu). V obou napadených dodatečných platebních výměrech správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tedy, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal přitom na úřední záznam o použitých pomůckách, z nějž plyne, jaké pomůcky byly užity. Podstatné skutečnosti dokonce zopakoval i v odůvodnění jednotlivých platebních výměrů. Není proto pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek, nikoli dokazováním. Rozhodnutí žalovaného proto rozhodně vnitřně rozporné není.

Pokud jde o tvrzenou nepřipustnou „kombinaci“ dokazování a pomůcek, je třeba zdůraznit, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40 etc.). Skutečnost, že jako pomůcky byly využity i některé důkazy poskytnuté žalobcem, tak není zářející. Právě naopak, část evidence doložené žalobcem byla vyhodnocena jako kompletní a nepochybná. Proto byla využita jako pomůcka v souladu

s § 98 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž pomůckami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle. Správce daně své úvahy v tomto směru přesvědčivě popsal a vysvětlil jak v dodatečných platebních výměrech, tak v úředním záznamu o použitých pomůckách.

Jde-li o tzv. „věcné nesprávnosti“, na něž poukazoval žalobce bod bodem III žaloby, je nutné nejprve připomenout, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu (z poslední doby srov. např. bod 38 a 40 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, popř. bod 41 odůvodnění rozsudku ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014 - 77) lze námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje (na tomto místě lze připomenout maximu **nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest /nikdo si nemůže zlepšit své postavení protiprávním jednáním /). Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu. **Zpochybňuje-li však daňový subjekt spolehlivost daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, je povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.** V případě, že daňový subjekt nesplní v průběhu řízení své povinnosti, a tato situace má za následek stanovení daně podle pomůcek, musí nést negativní důsledky porušení svých povinností, tj. i fakt, že daň stanovená odhadem nemusí vždy zcela přesně odpovídat skutečnosti. Rozhodnutí správce daně o základu a výši daně za použití pomůcek je výsledkem kvalifikovaného odhadu správce daně, jehož spolehlivost lze zpochybnit pouze konkrétními a podloženými tvrzeními.**

Daňový subjekt též nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

Žalobce předně v žalobě netvrdil, že by výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, byla v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Dokonce ani neměl představu o tom, jaká daň mu měla být správcem daně stanovena, což výslovně potvrdil do protokolu o jednání před soudem dne 28. 1. 2014. Svými námitkami žalobce zpochybňoval pouze konkrétní použité pomůcky, jak opět uvedl při jednání dne 28. 1. 2014. Přitom pro úspěšnost žaloby by žalobce musel nejprve dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval svou ekonomickou činnost, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by

se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by teprve oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, č.j. 8 Afs 69/2010 – 103, č.j. 8 Afs 85/2013 – 72, č. j. 8 Afs 29/2014 – 77 atd.). To ovšem žalobce neučinil.

I kdyby však bylo nezbytné zabývat se jednotlivými námitkami (které nadto žalobce uplatnil až v žalobě, když v daňovém řízení byl v tomto ohledu zcela pasivní /nevyjádřil se k úřednímu záznamu o použitých pomůckách, nic konkrétního nenamítal ani v odvolání proti dodatečným platebním výměrům), **není možno přehlédnout, že se jedná o ničím nepodložená tvrzení žalobce. Žalobce navíc ani netrval na provedení důkazů navržených v podání ze dne 28. 8. 2014 (viz protokol o jednání před soudem ze dne 28. 1. 2014). Pouhý odkaz na účetnictví či daňový spis je příliš široký a nic neprokazující** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 13/2013 – 28), **příčemž krajskému soudu nepřisluší, aby nad rámec vyjádření a návrhů účastníků řízení (žaloby) sám vyhledával důvody či důkazy svědčící verzi toho kterého z účastníků řízení** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 166/2014 – 25).

K návrhům na doplnění dokazování ze dne 28. 8. 2014 je též třeba pro úplnost dodat, že žalobce zjevně přehlíží specifickou povahu daňového řízení (což je ostatně patrné i z průběhu daňového řízení). Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již měl a mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5Afs 44/2008 -57, a rozsudek téhož soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, oba dostupné na www.nssoud.cz). Všechny navrhopvané důkazy žalobce mohl a měl navrhopnout již v daňovém řízení, neboť tyto důkazy měly sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl žalobce ze strany celních orgánů dostatečně informován (žalobce byl o tom, že neunáší důkazní břemeno, správcem daně soustavně poučován). Pouze v důsledku své indolence tak neučil a nyní již své pochybení zhojit nemůže. V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) totiž správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím dostatečně aktivní.

Vzhledem ke shora popsanému lze k jednotlivým námitkám (a, b, c.) stručně uvést následující:

Ad a) Odpisy (účet č. 551) byly správcem daně i žalovaným jako při stanovení celkových nákladů v roce 2008 zohledněny, což plyne z analytické výsledovky na straně 8 a 9 a ze strany 11 úředního záznamu o použitých pomůckách (byly zahrnuty do celkových výdajů, jak lze ověřit součtem jednotlivých částek). Nadto na účtu číslo 551 jsou evidovány i

odpisy nehmotného majetku a žalobce netvrdil a neprokázal, jaká část měla připadat na majetek hmotný (a jaká na nehmotný) a **nevyčíslil (a podklady pro výpočet nepředložil), jak měl být tímto tvrzeným pochybení správce daně ovlivněn (resp. hrubě zkreslen) základ daně a následná výše daně.**

Ad b) Toto tvrzení opět žalobce ničím neprokázal, zejména neprokázal, jaká byla struktura vkladů na zmíněný běžný účet, jakož ani to, že úroky ze záloh na opravu nemovitostí vyplácel a vyplácí jednotlivým vkladatelům (a neponechává si je). Výše uvedené se vztahuje i na „*doplnění tvrzení a důkazů*“ ze dne 28. 8. 2014, neboť důkazy k jejich prokázání nebyly provedeny, když žalobce na jejich provedení při jednání dne 28. 1. 2014 netrval a nebylo tedy ani nutno o těchto důkazních návrzích rozhodovat (viz pojednání o dokazování výše). Je navíc zřejmé, že částky žalobcem uváděné (47.525,57,- Kč v roce 2008, 63.419,67,- Kč v roce 2009) rozhodně nemohly ovlivnit výši stanovené daně tak, aby mohlo být uzavřeno, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.

Ad c) Opět se jedná o neprokázané tvrzení. Žalobce sice tvrdil, že „*je evidentní, že mezi výnosy jsou zde počítány i činnosti poskytované pro jiné osoby než pro nečleny, kdežto u nákladů je započítána pouze poměrná část nákladů vynaložených na nečleny, ale nikoli již na další osoby od nečlenů odlišné*“, avšak tato skutečnost rozhodně „*evidentní*“ není, zvláště když žalobce netvrdil a neprokazoval, jaké konkrétní „*činnosti poskytované pro jiné osoby než pro nečleny jsou zahrnuty mezi výnosy*“ a v jakém rozsahu. Jeho příklad je navíc hypotetický a není spojen s konkrétními skutkovými okolnostmi projednávané věci (viz pojednání o náležitostech žalobních bodů), jak plyne z tvrzení, že „*je totiž zřejmé, že kupř. když je zpracováváno účetnictví pro 30 nečlenů a 30 třetích osob, vznikají výnosy od 60 osob; správce daně však proti tomu staví pouze náklady na 30 nečlenů – tedy náklady na 30 osob, i když ve skutečnosti jsou tyto náklady vyšší (na 60 osob)*“. Žalobce též nepředložil žádný konkrétní výpočet (absence vyčíslení) vycházející ze zcela konkrétních skutkových okolností (detailně popsanych) projednávané věci, z něhož by bylo patrné, jak měl být údajně chybným postupem správce daně ovlivněn (resp. hrubě zkreslen) základ daně a výsledná daň. **Je navíc nekorektní (a s ohledem na pasivitu žalobce v daňovém řízení poněkud zpozdilé), že žalobce žalovanému v žalobě vytýká „umělé přesouvání nákladů na výnosy neosvobozené od daně prostřednictvím operování s nečleny“, když to byl žalobce, kdo nerespektoval princip daňové souvztáznosti, souvislost nákladů s výnosy dle jednotlivých druhů činností nedoložil (náklady a výnosy za komerční činnost a činnost osvobozenou od daně neevidoval odděleně) a neprokázal, že náklady a výnosy týkající se členů nejsou přenášeny na nečleny a opačně.** Žalobce zapomíná, že v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). **Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván** (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, dostupného na www.nssoud.cz). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných

skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na www.nssoud.cz). Jinými slovy: **Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí** (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

Za těchto okolností hodnotí soud řešení správce daně, jenž u výsledkových účtů, které žalobce u jednotlivých činností vzdor výzvě správce daně nerozčlenil, použil jako pomůcku aritmetický průměr procentního poměru počtu členů a nečlenů k 1. 1. 2008 (resp. 2009) a k 31. 12. 2008 (resp. 2009), jako optimální a spravedlivé.

Krajský soud tedy shodně s žalovaným uzavírá, že v tomto případě byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, použité pomůcky byly správcem daně hodnoceny plně dle zásad logického myšlení. Výsledkem použití konkrétních výše uvedených pomůcek byl kvalifikovaný odhad základu daně a daně v dostatečně spolehlivé výši. Námitky žalobce nevedly k závěru, že daň v tomto případě nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

Závěrem soud pro úplnost dodává, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 9. 7. 2014, č. j. 52Af 44/2013 – 130, jehož se žalobce dovolával, se týkal zcela odlišné věci, a to náhrady za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty.

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že ani jedna ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému dle aktuálně převažující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (srov. např. bod 129 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2014, č. j. 8 Afs 42/2013 – 94) žádné náklady na rámec běžné úřední činnosti nevznikly (judikatura Nejvyššího správního soudu ohledně této otázky je rozporná /srov. např. rozsudky ve věcech sp. zn. 7 Afs 11/2014 a 1 Afs 11/2013/ a o věci bude rozhodovat rozšířený senát Nejvyššího správního soudu /zn. RS 7/2014/).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 4. února 2015

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová