



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce : **Ing. M. B.**, zast. Mgr. Ing. Vladimírem Novotným, daňovým poradcem se sídlem Beroun, Seydlovo náměstí 25, proti žalovanému : **Odvolací finanční ředitelství Brno**, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu), o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2010, č.j. FŘ- 14718/10-1100-100889,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým podle § 50 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád) změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob (dále též DPFO) za rok 2005 (dále též předmětné zdaňovací období), vydaný Finančním úřadem pro Prahu – Jižní město (dále též správce daně) pod č.j. 4052/09/011911108964 ze dne 15.1.2009 způsobem v žalobou napadeném rozhodnutí uvedeným, zejména stanovil základ daně podle § 5 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též zákon o daních z příjmů) z částky ve výši 1.940.587,00 Kč na částku ve výši 4.842.572,00 Kč, vyměřil se daň z částky ve výši 620.960,00 Kč na částku ve výši 1.549.600,00 Kč, vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0,00 Kč, stanovil nárok na daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 0,00 Kč a uvedl konkrétní výpočet dodatečně vyměřené DPFO.

Žalobce v žalobě podrobně popsal průběh daňového řízení, kdy mimo jiné uvedl že měl provozovnu na adrese Praha 4, K Libuši 5, kde došlo ke zřícení části budovy a její následné demolici (fotograficky zdokumentováno), v důsledku toho byla zničena i jeho daňová evidence a účetní dokumenty, které vedl v papírové formě. Snažil se provést rekonstrukci své daňové evidence a opatřit si opisy účetních dokladů na významné položky vynaložených výdajů.

K věci samé namítl nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, neboť podmínky stanovené v § 31 odst. 5, odst. 6 a odst. 7 a v § 46 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu musí být splněny současně. Tvrdil, že podmínky pro stanovení daně a základu daně náhradním způsobem ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu byly splněny, nebyla však splněna zákonná podmínka daná ust. § 31 odst. 7 téhož zákona, podle které musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. Podle žalobce byly nesprávně použity podklady pro stanovení pomůcek pro výpočet jeho daňové povinnosti. K tomu poukázal na množství znaleckých posudků vypracovaných žalobcem s tím, že se jedná o naprosto nesrovnatelné množství posudků vypracovaných žalobcem a srovnávaných subjektů, dále, že žalobce vykonává činnost jako osoba samostatně výdělečně činná (dále též o.s.v.č.) bez zaměstnanců tak, jako srovnávané subjekty. Podle jeho dlouholetých zkušeností je v kapacitních, časových a fyzických možnostech jednoho odhadce vyhotovit cca 200 posudků za kalendářní rok, přičemž žalobce jich v roce 2005 vyhotovil 3200. Pozemkový fond ČR, územní pracoviště Tachov (dále též PF Tachov) hledal pro svoji obří zakázku jeden subjekt, který by byl schopen splnit požadavky v relativně krátké době a uzavřel s žalobcem závazkový vztah na tuto mimořádnou zakázku, neboť se jako jediný zavázal ke splnění všech podmínek. Dále žalobce poukázal na odlišný způsob činnosti při vypracování znaleckých posudků s tím, že u něj byl zcela odlišný než u srovnávaných subjektů, kdy veškeré přípravné a pomocné práce musel zadat dodavatelským firmám, to se dělo za úplatu, popřípadě dočasným zaměstnáním potřebného počtu zaměstnanců, tím došlo ke zvýšení nákladů na vypracování posudku. Následně se žalobce jako odhadce zaměřil na zpracování finální části posudku. V případě PF Tachov byly kromě běžných činností odhadce, tj. přepravy na dotčené pozemky, pohyb v náročném terénu, provádění identifikace pozemku v terénu, určování hranic pozemků, zaměření pozemků a přiřazování porostů k jednotlivým pozemkům, navíc vykonávány činnosti jako porovnání ortofotomap a snímků z katastru nemovitostí (dále jen KN) s fotodokumentací pořízenou na pozemcích, byla zvýšená náročnost na zjišťování potřebných údajů, neboť pozemky byly v honu tj., nebyly žádné hranice, byly cestovní výdaje mezi Prahou a západními Čechy na každý posudek. Ocenění se dělalo ve dvou krocích, kdy se nejdříve provádělo ocenění k roku 1990 a následně k roku 2005.

Dále žalobce tvrdil, že z úředního záznamu č.j. 2559/09/011933107171 (dále též úřední záznam) není zřejmé, kolik činila u srovnávaných subjektů výše příjmů celkem, kolik dělaly tyto subjekty posudků celkem, a kolik z toho bylo pro PF Tachov, kolik měly tyto subjekty výdajů, není zjištěné, jakým způsobem, podle jakých kritérií a v jaké výši rozdělil žalovaný celkové výdaje těchto subjektů na výdaje vynaložené na dosažení příjmů z posudků pro PF Tachov a na výdaje vynaložené na dosažení příjmu z posudků pro jiné subjekty, popřípadě z jejich dalších podnikatelských aktivit. K tomu žalobce poukázal na důkaz, který předložil v průběhu odvolacího řízení, a sice seznam znalců pracujících pro PF (dále též seznam), z něhož je evidentní, že ostatní subjekty zpracovávající posudky pro PF nejsou ani nemohly být subjekty stejnými či obdobnými v porovnání s žalobcem. Konečně žalobce, stejně jako v odvolání, namítl způsob výpočtu procentuelních výdajů požadovaných subjektů metodu aritmetického průměru, který vzešel z rozpětí hodnot od 8,5 % do 80% s tím, že z takovýchto extrémních hodnot nelze logicky stanovit základ daně a výši daně dostatečně přesně a spolehlivě. Žalovaný rovněž nezohlednil, že při vypracování posudků v běžných

letech spolupracovala s žalobcem jeho manželka jako osoba samostatně výdělečně činná (dále též o.s.v.č.), žalobci tímto vznikly výdaje, současně také dosahoval příjmu z dalšího předmětu podnikání – živnosti v oboru provádění staveb. K této žalobní námitce žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též NSS) tak, jak je uvedeno podrobně v žalobě.

Žalobce také tvrdil, že žalovaný porušil ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, když nepřihlédl k výhodám, tedy k okolnostem, za kterých žalobce vykonával svoji činnost. Nepřihlédl ke vzdálenosti místa podnikání žalobce od místa oceňovaných pozemků, neboť místo podnikání žalobce je v Praze a místo výkonu všech fyzických úkonů na zkoumaných pozemcích bylo v územní působnosti PF v Tachově, a většina administrativních úkonů byla na územním pracovišti KN v Tachově. Žalovaný také nepřihlédl ke specifčnosti způsobu realizované činnosti ani k rozsahu činnosti žalobce. K tomu žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též NSS) a Ústavního soudu.

Žalobce rovněž namítl, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání podle § 50 odst. 7 daňového řádu, neboť ohledně skutečnosti, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro stanovení základu daně a výše daně podle pomůcek, reagoval pouze na některé z uplatněných námitek. Ve svém rozhodnutí se tedy nijak nevypořádal s tvrzeními ohledně odlišné velikosti, resp. kapacity, srovnávaných subjektů, odlišnému místu podnikání srovnávaných subjektů se žalobcem a odlišnému způsobu vypracování posudků (nezbytnost nakupování subdodávek od třetích osob).

Žalobce dále namítl, že žalovaný svým jednáním porušil účel a zásady daňového řízení upravených v § 1 odst. 2, § 2 odst. 1 a § 16 odst. 1 daňového řádu tím, že stanovil daňovou povinnost ve zjevně nesprávné výši v neprospěch žalobce.

Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný argumentoval obdobně jako v žalobou napadeném rozhodnutí a dále uvedl, že se s použitými pomůckami žalobce seznámil při nahlížení do spisu dne 4.2.2010. Dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 31.7.2007 ve věci sp. zn. 8 Afs 128/2005, dle kterého použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, aby se výsledná daň pokud možno blížila realitě. Za pomůcku nelze považovat takový postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. U pomůcek zvolených v předmětném případě správcem daně neshledal žalovaný, že by byly založeny na zjevně nesprávných údajích, početních chybách nebo, že by odporovaly elementárním zásadám logického myšlení. Rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek je limitován ust. § 50 odst. 5 daňového řádu a neumožňuje odvolacímu orgánu zasahovat do volné úvahy správce daně, vztahující se k volbě pomůcek. Odvolací orgán není oprávněn přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, pokud nepoužil zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by nebylo možné označit za pomůcku. Žalovaný dospěl k závěru, že metodou, kterou správce daně použil pro stanovení pomůcek, dospěl ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti žalobce a volba právě tohoto způsobu a nikoliv jiného, byla správcem daně učiněna plně v mezích jemu svěřeného uvážení. Žalovaný má za to, že v případě stanovení daně podle pomůcek odvolacímu orgánu nepřísluší

posuzovat, zda výdaje uplatněné žalobcem k vykázaným příjmům odráží nedostatečné přiblížení zvolených pomůcek realitě, či naopak vzdálení se žalobcem uplatněných výdajů realitě. Podle žalovaného byla daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě, správcem daně vytvořené pomůcky mají racionální povahu, při jejich výběru správce daně vycházel z předmětu činnosti žalobce, osoby odběratele, resp. zadavatele prací, lokality, ve které byla činnost realizována, způsobu uplatňování výdajů. Skutečnosti, které žalobce uvádí v žalobě a namítá, že bylo povinností správce daně je zohlednit při stanovení pomůcek, měl naopak žalobce právo, resp. povinnost, prokázat a doložit ve smyslu ust. § 31 odst. 4 a § 16 odst. 2 daňového řádu při daňové kontrole. Daňová povinnost byla stanovena žalobci podle pomůcek právě proto, že tuto svoji zákonnou povinnost nesplnil. Výpočtem daně podle pomůcek nelze nikdy dospět ke zcela přesnému stanovení daňové povinnosti, neboť správce daně má k dispozici pouze neúplné podklady, ze kterých vybírá možné pomůcky.

Žalovaný dále uvedl, že má za to, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek neporušil ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Citované ustanovení je koncipováno tak, že nejprve je daň stanovena podle pomůcek a následně pak konečná výše daně je určena s přihlédnutím k eventuálně zjištěným výhodám pro daňový subjekt. Postup dle citovaného ustanovení přichází v úvahu až tehdy, kdy základ daně a daň jsou stanoveny podle pomůcek, tedy po jejich obstarání a užití. Způsob stanovení daňové povinnosti není v rozporu ani s rozsudkem NSS sp. zn. 2 Afs 207/2005-55 ze dne 27.7.2005, na který se žalobce odvolává. Ani v tomto rozsudku není specifikováno, co má být výhodou podle ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Naopak např. podle názoru NSS (usnesení 2 Afs 2/2003, usnesení 5 Afs 162/2006 - 114) nelze za výhodu ve smyslu citovaného ustanovení § 46 odst. 3 považovat výběr srovnatelného subjektu, místo podnikání apod., a to i kdyby tento výběr subjekt skutečně zvýhodňoval. Nález ÚS ze dne 28.3.2006, sp. zn. IV.ÚS 359/05, na který se žalobce odvolává, mezi jiným konstatuje, že ze spisového materiálu musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též, zda a jak přihlédl správce daně k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Pomůcky, na jejichž základě byl základ daně a daň stanovena, jsou uloženy ve správním spisu ve smyslu ust. § 46 odst. 2 daňového řádu. Skutečnosti, které jsou v citovaném Nálezu ÚS uvedeny jako příkladné výhody pro daňový subjekt dle tohoto ustanovení byly zohledněny správcem daně při konstrukci a výběru pomůcek. V průběhu daňového řízení nebyly zjištěny další okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro žalobce v řízení jím neuplatněné.

Žalovaný závěrem znovu zdůraznil, že odvolací orgán není oprávněn přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, pokud nepoužil zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by nebylo možné označit za pomůcku. Proto považuje námitku žalobce, ve které namítá nedostatečné vypořádání se žalovaného s námitkami uplatněnými v odvolání, za neoprávněnou. Stejně tak považuje za neoprávněnou námitku žalobce, že žalovaný porušil účel a zásady daňového řízení dle § 1 odst. 2, § 2 odst. 1 a § 16 odst. 1 daňového řádu tím, že stanovil daňovou povinnost ve zjevně nesprávné výši v neprospěch žalobce.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Soud jednal o věci bez nařízení ústního jednání postupem podle ustanovení § 51 odst. 1 s.r.s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonností, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle ust. § 31 odst. 5, 6, 7 daňového řádu v rozhodném znění nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. (6) Pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob převážněných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných. (7) Dojde-li za daňového řízení k situaci, že daňový subjekt neprokázal své údaje ohledně daňového základu a výše daně podle odstavců 1 až 4 a daňový základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má k dispozici správce daně, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat. Tato dohoda o sjednané dani musí být zachycena vždy protokolárně.

Podle ust. § 46 odst. 3 téhož zákona stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny..

Podle ust. § 50 odst. 7 téhož zákona rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Žalobce v podané žalobě předně tvrdil, že podmínky pro stanovení daně a základu daně náhradním způsobem ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu byly splněny, nebyla však splněna zákonná podmínka daná ust. § 31 odst. 7 téhož zákona, podle které musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. Podle žalobce byly nesprávně použity podklady pro stanovení pomůcek pro výpočet jeho daňové povinnosti. K tomu poukázal na množství znaleckých posudků vypracovaných žalobcem s tím, že se jedná o naprosto nesrovnatelné množství vypracovaných posudků žalobcem a srovnávaných subjektů, žalobce vykonává činnost jako o.s.v.č. bez zaměstnanců tak, jako srovnávané subjekty. Podle jeho dlouholetých zkušeností je v kapacitních, časových a fyzických možnostech jednoho odhadce vyhotovit cca 200 posudků za kalendářní rok, přičemž žalobce jich v roce 2005 vyhotovil 3200, PF Tachov hledal pro svoji obří zakázku jeden subjekt, který by byl schopen splnit požadavky v relativně krátké době a uzavřel s žalobcem závazkový vztah na tuto mimořádnou zakázku, neboť se jako jediný zavázal ke splnění všech podmínek. Dále žalobce poukázal na odlišný způsob činností při vypracování znaleckých posudků s tím, že u něj byl zcela odlišný než u srovnávaných subjektů, kdy veškeré přípravné a pomocné práce musel zadat dodavatelským firmám, to se dělo za úplaty, popřípadě dočasným zaměstnáním potřebného počtu zaměstnanců, tím došlo ke zvýšení nákladů na vypracování posudku. Následně se žalobce jako odhadce zaměřil na zpracování finální části posudku. V případě PF Tachov byly kromě běžných činností odhadce, tj. přepravy na dotčené pozemky, pohyb v náročném terénu, provádění identifikace pozemku v terénu, určování hranic pozemků, zaměření pozemků a přiřazování porostů k jednotlivým pozemkům, navíc vykonávány činnosti jako porovnání ortofotomap a snímků z katastru nemovitostí (dále jen KN) s fotodokumentací pořízenou na pozemcích, byla zvýšená náročnost na zjišťování potřebných údajů, neboť pozemky byly v honu tj., nebyly žádné hranice, byly cestovní výdaje mezi Prahou a západními Čechy na

každý posudek. Ocenění se dělalo ve dvou krocích, kdy se nejdříve provádělo ocenění k roku 1990 a následně k roku 2005.

Dále žalobce tvrdil, že z úředního záznamu není zřejmé, kolik činila u srovnávaných subjektů výše příjmů celkem, kolik dělaly tyto subjekty celkem posudků a kolik z toho bylo pro PF Tachov, kolik měly tyto subjekty výdajů, jakým způsobem, podle jakých kritérií a v jaké výši rozdělil žalovaný celkové výdaje subjektů na výdaje vynaložené na dosažení příjmů z posudků pro PF Tachov a na výdaje vynaložené na dosažení příjmu z posudků pro jiné subjekty, popřípadě z jejich dalších podnikatelských aktivit. K tomu žalobce poukázal na důkaz, který předložil v průběhu odvolacího řízení, a sice seznam znalců, z něhož je evidentní, že ostatní subjekty, zpracovávající posudky pro PF, nejsou ani nemohly být subjekty stejnými či obdobnými v porovnání s žalobcem. Konečně žalobce, stejně jako v odvolání, namítal způsob výpočtu procentuelních výdajů srovnávaných subjektů metodu aritmetického průměru, který vzešel z rozpětí hodnot od 8,5 % do 80% s tím, že z takovýchto extrémních hodnot nelze logicky stanovit základ daně a výši daně dostatečně přesně a spolehlivě. Žalovaný rovněž nezohlednil, že při vypracování posudků v běžných letech spolupracovala s žalobcem jeho manželka jako o.s.v.č., žalobci tímto vznikly výdaje, současně také dosahoval příjmu z dalšího předmětu podnikání – živnosti v oboru provádění staveb. K této žalobní námitce žalobce poukázal na judikaturu NSS tak, jak je uvedeno podrobně v žalobě.

K tomu z obsahu spisového materiálu, rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, jakož i písemného vyjádření k žalobě vyplynulo, že podnětem pro zahájení daňové kontroly, mj. i DPFO za rok 2005, u žalobce bylo sdělení Policie ČR (dále též policie) ze dne 24.04.2008, která na základě oznámení Pozemkového fondu ČR začala provádět úkony ve věci podezření z trestné činnosti žalobce jako znalce, který měl v letech 2004 a v roce 2005 podvodně nadhodnocovat výši odměn, které účtoval PF Tachov za vypracované znalecké posudky o ceně nemovitostí, kdy ve vyúčtování bylo dle sdělení oznamovatele uvedeno více odpracovaných hodin než mělo celé období od objednání do odevzdání znaleckých posudků. Při podání vysvětlení na policii žalobce uvedl, že účelem vypracování těchto znaleckých posudků (v letech 2004 a 2005 podle podkladů PF ČR vypravoval pro Územní pracoviště Tachov celkem 4721 znaleckých posudků) s ním spolupracovaly další subjekty, přičemž jako subjekty, které pro něj prováděly práce na vypracování znaleckých posudků uvedl, mj. i společnosti I. SOLOTVINO s.r.o., Magarik s.r.o. a FODUS-UNION s.r.o., blíže specifikované ve sdělení policie. Příslušné útvary policie, které byly osloveny za účelem provedení výslechu statutárních zástupců těchto společností k ověření pravdivosti vyjádření žalobce o tom, že s ním tyto společnosti spolupracovaly při zhotovování znaleckých posudků pro pracoviště Tachov, sdělily, že se jim nepodařilo nalézt žádného ze statutárních zástupců těchto společností. K tomu policie správci daně předložila kopie objednávek žalobce, kterými objednával práce u těchto společností a kopie fakturací, které mu byly těmito společnostmi vydány za provedené práce, včetně výdajových pokladních dokladů, potvrzujících uhrazení faktur. Současně dala policie správci daně do úvahy provedení případných dalších opatření ve vztahu k možné snaze žalobce o neoprávněné snížení daňového základu o finanční prostředky údajně vyplacené uvedeným společností.

Na základě těchto skutečností správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPFO, mj. i za r. 2005 (protokol ze dne 28.07.2008 č.j. 121784/08/011933/7171), zpráva o daňové kontrole (č.j. 382/09/011933107171) byla se žalobcem projednána dne 12.1.2009. Od počátku daňové kontroly zastupovala žalobce jako zplnomocněný zástupce jeho manželka V. B.

Z daňové kontroly vyplynulo, že žalobce nevyhověl výzvě k prokázání skutečností podle § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 daňového řádu pro předložení daňové evidence za předmětné zdaňovací období a předložení veškerých prvotních daňových dokladů, smluv a písemností k němu se vztahujících (výzva ze dne 01.09.2008 č.j. 135863/08/011933/7171),

proto byla daňová povinnost správcem daně stanovena podle pomůcek v souladu s § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu. Podle úředního záznamu podle § 13 daňového řádu o stanovení základu daně a výpočtu daňové povinnosti dle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 citovaného zákona (ze dne 13.01.2009 č.j. 2559/09/011933107171) žalobce působil v předmětném zdaňovacím období jako soudní znalec z oboru ekonomika a oboru stavebnictví, autorizovaný inženýr. Při zahájení kontroly žalobce prohlásil, že došlo k likvidaci dokladů firmy Ing. M. B. včetně účetních dokladů (prohlášení ze dne 19.06.2008). Téhož dne žalobce správci daně do protokolu prohlásil, že se pokusí podle svých možností získat písemnosti jím požadované. Následně žalobce předložil správci daně kopie dokladů a smluv, které se mu podařilo získat od jeho dodavatelů (ústní jednání dne 28.07.2008), mj. objednávky a smlouvy společností I. SOLOTVINO s.r.o., FODUS–UNION s.r.o., Magarik s.r.o. a A+P Leasing s.r.o., dále byly předloženy kopie přijatých faktur pro rok 2005 od společností I. SOLOTVINO s.r.o. celkem na 245.000,- Kč. Z dožádání u místně příslušného správce daně – Finančního úřadu pro Prahu 4 - k ověření skutečností, týkajících se spolupráce společností Magarik s.r.o., I. SOLOTVINO s.r.o. s žalobcem, vyplynulo, že **společnost Magarik s.r.o. je nekontaktní**, za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání, z moci úřední byla vyměřena daň ve výši 0,-, jednatel společnosti nemá povolen pobyt na území ČR, jeho pobyt zanikl dne **26.09.2000**. **Společnost I. SOLOTVINO s.r.o. je rovněž nekontaktní**, jediným jednatelem je Jaroslav Krechko a zplnomocněným zástupcem Stefka Lankova, předvolání se vrátilo Českou poštou zpět s poznámkou „**na uvedené adrese neznámý**“. K osobě Jaroslava Krechka bylo cizineckou policií potvrzeno, že má trvalý pobyt na území ČR. Předvolání na poslední známou adresu pobytu tohoto jednatele vrátila Česká pošta zpět s poznámkou „**nevyzvednuto**“. Předvolání adresovaná zmocněnému zástupci Stefka Lankova vrátila Česká pošta zpět s poznámkou „**na uvedené adrese neznámý**“. Dále provedl správce daně dožádání u místně příslušného správce daně společnosti **FODUS–UNION s.r.o.**, stran spolupráce s žalobcem, zejména zda a jaké práce pro něj byly společností prováděny, kolik faktur a v jakých částkách bylo na žalobce v předmětném zdaňovacím období vystaveno. Z odpovědi na dožádání bylo zjištěno, že i **tato společnost je nekontaktní**, na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí, registrace k DPH byla zrušena ke dni **31.1.2000**, přiznání k DPPO společnost **od roku 1998 nepodala**. Zásilané výzvy k podání daňového přiznání byly vždy doručeny veřejnou vyhláškou. Za období let 1998-2003 byla společnosti vyměřena daň z moci úřední ve výši 0,-, za období let 2004 -2005 daň dosud vyměřena nebyla. Společnost je registrována k DPFO ze závislé činnosti a funkčních požitků ode dne 1.5.1998, vyúčtování ale nikdy nepodala a ani žádnou platbu na daň neuhradila. Podle vyjádření zmocněnkyně žalobce (dne 24.9.2008) žalobce se společností Magarik s.r.o. I. SOLOTVINO s.r.o. a FODUS–UNION s.r.o. **spolupracoval již od roku 2002**. Z důvodu zvýšené pracovní síly na pomocné práce v terénu, např. vytyčování pozemků, pořizování fotodokumentace, zajišťování podkladů a dalších pomocných prací se tak dělo i v souvislosti se získáním zakázky od PF Tachov. Spolupráce vznikla na doporučení jiné obchodní společnosti, která doporučila p. P. M., s tím, že tato soba může dodat pracovní síly – ukrajinské pracovníky. Pan M. zastupoval všechny tři společnosti, se kterými byly uzavřeny objednávky na pomocné práce i na předmětné zdaňovací období. Objednávky připravil žalobce, pan M. si je odnesl a přinesl je orazítkované a podepsané vedoucími jednotlivých společností. Ke každé objednávce byly přiloženy živnostenské listy, osvědčení o registraci a výpisy ze živnostenského rejstříku, které byly soudně ověřeny. Existenci společností ověřil žalobce přes internet v živnostenském rejstříku. P. M. byl vždy kontaktován na telefonním čísle, kdy bylo dohodnuto, na jak dlouho a kolik pracovníků žalobce bude potřebovat. Konkrétní jména nejsou žalobci známa, protože pro fakturaci bylo důležité kolik osob a kolik hodin odpracovalo. Pracovníky přivezl p. M. nebo již čekali před provozovnou, prováděli všechny uložené úkoly spolehlivě. V době

probíhání kontroly spolupráce s těmito společnostmi již neprobíhala z důvodu podstatně menšího objemu prací. Spolupráce byla **ukončena někdy v roce 2006 nebo v roce 2007**.

Z dožádání k místně příslušnému správci daně V. B., Finančního úřadu v Říčanech, k ověření skutečností, týkajících se spolupráce žalobce s manželkou V. B., vyplynulo (správci daně byla odpověď doručena dne 24.10.2008), že V. B. příjmy z vystavených faktur na žalobce zahrnuje do své daňové evidence a zdanila je daní z příjmů fyzických osob.

Na základě těchto skutečností správce daně stanovil žalobci daňovou povinnost podle pomůcek podle § 31 odst. 5, 6 daňového řádu, přičemž použil údaje o příjmech a výdajích dle § 7 zákona o dani z příjmů, které uvedl žalobce ve svých daňových přiznáních za předmětné zdaňovací období. Dále stanovil správce daně pomůcky i s ohledem na kopie daňových dokladů, které žalobce poskytl správci daně při daňové kontrole DPH za období druhého až čtvrtého čtvrtletí roku 2004 a první čtvrtletí roku 2005, která u něj byla provedena v roce 2006. K předmětnému zdaňovacímu období na DPFO ze zprávy o kontrole vyplynulo, že správci daně nebyla přes výzvu žalobci předložena daňová evidence a prvotní daňové doklady za toto zdaňovací období, kromě několik málo, ve zprávě uvedených, dokladů.

Správce daně tak stanovil daň podle § 31 odst. 5 podle pomůcek, které si obstaral bez součinnosti s daňovým subjektem. Nepřihlédl k výdajům za pronájem osobních vozů, které měl žalobce pronajaty od manželky V. B. (výdaje ve výši 84.600,- Kč), neboť jsou manželé a nemají rozdělené ani zúžené SJM, přičemž osobní vozidlo, která byla předmětem pronájmu, nebyla obchodním majetkem V. B.. Dále správce daně nepřihlédl k výdajům za telekomunikační služby (18.887,- Kč), neboť jsou daňové doklady vystaveny na jiný subjekt. Dále správce daně nepřihlédl k výdajům za práce a služby, které měly být uskutečněny společnostmi I. SOLOTVINO s.r.o., Magarik s.r.o., a FODUS-UNION s.r.o., a to s ohledem na zjištění uvedená předně. Výdaje stran těchto společností nebyly zohledněny ve výši 1.650.000,- Kč. Celkem pak nebyly zohledněny výdaje ve výši 1.753.487,- Kč. Při stanovení daňové povinnosti žalobce za předmětné zdaňovací období vyšel správce daně z příjmu dle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 12.375.461,- Kč, výdajům dle téhož zákona o ustanovení ve výši 9.045.164,- Kč, a dospěl k závěru, že základ daně, který činil podle daňového přiznání žalobce 1.389.710,- Kč, je podle pomůcek 3.330.297,- Kč, základ daně dle daňového přiznání žalobce činil 1.389.700,- Kč a dle pomůcek 3.330.200,- Kč. Daň podle § 16 zákona o dani z příjmů podle daňového přiznání činila 405.140,- Kč podle pomůcek 1.026.100,- Kč, dodatečně stanovená daň 620.960,- Kč.

Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání (podání ze dne 12.02.2009), ke kterému připojil notářsky ověřené kopie účetních dokladů od firem FODUS-UNION s.r.o., Magarik s.r.o., I. SOLOTVINO s.r.o., a žádal o zrušení prvoinstančního rozhodnutí (dodatečný platební výměr č.j. 4052/09/011911108964).

Žalovaný nato podáním ze dne 26.03.2009 vrátil spisový materiál s odvoláním správci daně ve smyslu § 50 odst. 5 daňového řádu s tím, že podmínky pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období s použitím pomůcek dle § 31 odst. 5 citovaného zákona byly splněny, současně však odvolací orgán, tj. žalovaný z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek zjistil, že při stanovení daňových pomůcek správce daně postupoval tak, že vyšel z částek celkových příjmů a výdajů uváděných žalobcem v daňovém přiznání a takto zjištěný základ daně upravil tím způsobem, že z daňových výdajů vyloučil výdaje, u nichž daňový subjekt neprokázal, že se jedná o výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Správce daně označil za pomůcky údaje uvedené v daňovém spise poplatníka, zjištění v průběhu daňové kontroly a kopie daňových dokladů předložených daňovým subjektem při daňové kontrole, přičemž za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 6 daňového řádu nelze obecně považovat takový výpočet, kdy k základu daně, který je uveden v daňovém přiznání, jsou bez jakýchkoliv změn přičteny částky, u nichž nebylo daňovým subjektem prokázáno, že jsou daňovým výdajem dle § 24 zákona o daních z příjmů. Proto žalovaný vyzval správce

daně k nápravě tohoto stavu s tím, že je nezbytné vytvořit pomůcky ve smyslu § 31 odst. 6 daňového řádu, vybrat subjekty vykonávající shodnou nebo obdobnou podnikatelskou činnost jako žalobce a použít pro stanovení pomůcek údaje z jejich daňového přiznání.

Nato správce daně podáním ze dne 7.4.2009 vyzval Pozemkový fond ČR k zaslání seznamu právnických nebo fyzických osob, provádějících obdobnou činnost jako žalobce, tj. vypracování odborných znaleckých posudků o ceně nemovitostí pro PF Tachov. Dopisem ze dne 28.4.2009 PF ČR zaslal požadovaný seznam znalců, z něhož správce daně namátkově vybral deset subjektů a požádal jim místně příslušné finanční úřady o sdělení informací o příjmech a výdajích souvisejících s vypracováním odborných znaleckých posudků o ceně nemovitostí pro PF Tachov. Po posouzení a vyhodnocení předložených dokladů správce daně vybral pro stanovení pomůcek údaje o příjmech a výdajích u tří subjektů. U ostatních se ve dvou případech jednalo o subjekty, které uplatňovaly výdaje procentním způsobem podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, v dalších případech vykonávaly subjekty i jiný druh podnikatelské činnosti a příjmy a výdaje odpovídající této činnosti nebylo možno zjistit, ve zbývajících případech subjekty již neměly k dispozici žádné doklady. S pomůckami, které správce daně použil byl žalobce seznámen při nahlížení do spisu dne 04.02.2010. Součástí spisového materiálu je i utajovaná část daňového spisu, z nichž vyplývá použití pomůcek za předmětné zdaňovací období správcem daně s nezakrytými údaji o subjektech, které správce daně jako pomůcky použil. Z této utajované části daňového spisu k pomůckám je zřejmé, že se jednalo o tři daňové subjekty, které měly stejnou podnikatelskou činnost, tj. vypracování odborných znaleckých posudků o ceně nemovitostí pro PF Tachov. Daňové subjekty měly různou místní příslušnost, přičemž všechny použité subjekty měly místo podnikání mimo hlavní město Prahu. U srovnávaného daňového subjektu č.1 činily příjmy pro PF Tachov v předmětném zdaňovacím období dle § 7 zákona o daních z příjmů 352.600,- Kč., výdaje 281.200,- Kč, výpočtem bylo zjištěno, že výdaje činí podle § 7 zákona o daních z příjmů **79,75 %** z dosažených příjmů. U srovnávaného subjektu č.2 činily příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů 735.814,- Kč., výdaje 62.667,- Kč, výpočtem bylo zjištěno, že výdaji činí podle § 7 citovaného zákona **8,52 %** z dosažených příjmů dle § 7. U srovnávaného subjektu č.3 byly zjištěny příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 197.100,- Kč., výdaje dle téhož zákonného ustanovení 119.555,- Kč, výpočtem bylo zjištěno, že u tohoto subjektu činí výdaje podle § 7 citovaného zákona **60,65 %** z dosažených příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně tak při stanovení daňové povinnosti podle § 31 odst. 5 daňového řádu vycházel z příjmů uvedených žalobcem v daňovém přiznání za rok 2005 a pro výpočet výdajů použil **průměrný poměr příjmů a výdajů tří srovnávaných subjektů** vybraných ze seznamu znalců předloženého správcem daně PF ČR.

Žalobce poté doplnil odvolání podáním ze dne 12.2.2010, kde uplatnil obdobné námitky, jak činí v podané žalobě.

O odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím V odůvodnění se žalovaný vypořádal s námitkami stran porušení ustanovení § 31 odst. 6 a 7 a § 46 odst. 3 daňového řádu, kdy žalobce tvrdil, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, poukazoval ve vztahu k subjektům, které byly použity jako pomůcky, na odlišný způsob vykonávané činnosti a vyhotovení posudků, na jejich množství, na použité náklady a s tím související výdaje. Dále k žalobcem tvrzené atypičnosti činnosti v porovnání s jinými roky a se srovnávanými subjekty žalovaný v kontextu s údaji o výdajích uplatněných žalobcem k příjmům v letech 2004 až 2008 uvedl, že se jedná o námitku nedůvodnou a účelovou, neboť ze str. 7 odvolání žalobce je naopak patrné, že v roce 2007, kdy uskutečnil 233 posudků, tvoří poměr jeho nákladů k příjmům 90,9%, v roce 2008, kdy uskutečnil 198 posudků výdaje tvořily výdaje 97,8%. Oproti tomu v roce 2005, tedy v předmětném zdaňovacím období, kdy žalobce uskutečnil 3 300 posudků byl poměr nákladů k vykázaným příjmům 87,3 %, a tedy ani u žalobce neplatí, že čím větší objem vypracovaných posudků, tím

vyšší poměr výdajů k vykázaným příjmům. Žalobce přitom sám z celkových výdajů vyčlenil výdaje, související s vypracováním posudků pro PF Tachov. K námitce nedostatku pomůcek, ze kterých není zřejmé kolik činila u dožádaných subjektů výše příjmů celkem, kolik vyhotovily srovnávané subjekty celkem posudků a kolik z toho činily posudky pro PF Tachov, žalovaný poukázal na spisový materiál s tím, že předmětem a výsledkem jednání dožádaných finančních úřadů s vytipovanými subjekty bylo právě zjištění, kolik činily ve zdaňovacím období 2005 zdanitelné příjmy a výdaje těchto subjektů, které souvisely s vypracováním odborných znaleckých posudků pro PF Tachov. Dále se žalovaný vyjádřil k výhodám ve smyslu § 43 odst. 6 daňového řádu tak, že při absenci účetnictví, resp. daňové evidence, event. jiných ustanovením § 31 odst. 4 daňového řádu specifikovaných důkazních prostředků, kdy nebylo možnost správnost údajů uvedených v daňovém přiznání ověřit dokazování, je samotná skutečnost, že správce akceptoval výši příjmu vykázanou žalobcem v daňovém přiznání výhodou pro žalobce. Přičemž ve smyslu citovaného ustanovení není kogentně stanoveno, co může být jako výhoda daňového subjektu uznáno, ale ustanovení je koncipováno tak, že nejprve je daň stanovena podle pomůcek a následně pak konečná výše daně je určena z přihlédnutím k eventuálně zjištěným výhodám pro daňový subjekt. K tomu žalovaný poukázal na judikaturu NSS, např. ve věci sp.zn. 2Afs 2/2003, 5Afs 162/2006, podle níž nelze za výhodu ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu považovat výběr srovnatelného subjektu, místo podnikání apod., a to i kdyby tento výběr subjekt skutečně zvýhodňoval. Postup podle citovaného ustanovení tak podle žalovaného přichází v úvahu až tehdy, kdy základ daně a daň jsou stanoveny podle pomůcek, tedy po jejich obstarání a užití. K tomu žalovaný dále poukázal na obsah spisového materiálu, v němž jsou založeny pomůcky, na jejichž základě byly základ daně a daň stanoveny ve smyslu § 46 odst. 2 daňového řádu a se kterými se žalobce seznámil při nahlížení do spisu dne 4.2.2010, přičemž v průběhu daňového řízení nebyly zjištěny okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro žalobce v řízení jim neuplatněné.

Žalobní námitka není důvodná. K tomu soud předně poukazuje na důvody, pro které byla u žalobce provedena daňová kontrola, a sice oznámení samotného PF ČR, tj. objednatele, pro kterého žalobce znalecké posudky v předmětné zdaňovacím období zpracovával, Policii ČR, Okresní ředitelství Tachov, z něhož vyplynulo, že žalobce měl v letech 2004 a 2005 podvodně nadhodnocovat výši odměn, které účtoval PF za vypracované znalecké posudky o ceně nemovitostí, kdy ve vyúčtování bylo dle sdělení oznamovatele uvedeno více odpracovaných hodin než mělo celé období od objednání do odevzdání znaleckých posudků. Při podání vysvětlení pro policii žalobce označil subjekty, které pro něj prováděly práce na vypracování těchto znaleckých posudků. Mimo jiné označil I.SOLOTVINO s.r.o., Magarik s.r.o. a FODUS-UNION s.r.o. a za tím účelem předložil policii písemnosti k prokázání tvrzení o spolupráci s těmito obchodními společnostmi. Policie se za účelem ověření pravdivosti vyjádření žalobce snažila nalézt statutární zástupce těchto společností, ale tito byli nekontaktní. V průběhu daňového kontroly u žalobce, mj. i za předmětné zdaňovací období, bylo zjištěno, že žalobce nemůže předložit účetní doklady z důvodu jejich likvidace při výstavbě v podkroví objektu, v němž se nacházely jeho kancelářské prostory. K prokázání svých výdajů za předmětné zdaňovací období žalobce předložil správci daně kopie dokladů a smluv od shora citovaných společností, jako svých dodavatelů. Správce daně nemohl k těmto výdajům za práce a služby, které měly být uskutečněny uvedenými společnostmi, přihlédnout a tyto doklady se tak nestaly důkazem, neboť jejich věrohodnost byla vyvrácena sděleními dožádaných místně příslušných správců daně jednotlivých obchodních společností, kdy z těchto sdělení vyplynulo, že **společnost Magarik s.r.o. je nekontaktní**, daňové přiznání za předmětné zdaňovací období nepodala a z moci úřední byla vyměřena daň ve výši 0, statutární orgán nemá v současné době povolen pobyt na území ČR, když jeho pobyt zanikl ke dni **26.9.2000**. Stejně tak společnost **I.SOLOTVINO s.r.o. je v sídle neznámá**, předvolání

adresované statutárnímu zástupci na poslední známou adresu nebylo vyzvednuto, předvolání adresované zplnomocněnému zástupci se Českou poštou vrátilo zpět s poznámkou, že je na uvedené adrese neznámý. Také společnost **FODUS-UNION s.r.o.** je podle sdělení jejího správce daně **nekontaktní**, registraci k DPH byla zrušena k 31.1.2000, přiznání k dani z příjmu právnických osob společnost **od roku 1998 nepodala**, výzvy k podání daňového přiznání byly vždy doručovány veřejnou vyhláškou, za období let 1998-2003 byla společnosti vyměřena daň z moci úřední ve výši 0, za rozhodné období dosud daň vyměřena nebyla (zpráva o daňové kontrole projednaná se žalobcem dne 12.1.2009, územní záznam správce daně ze dne 13.1.2009). Žalobce přes výzvu správce daně podle § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 daňového řádu ze dne 1.9.2008 daňovou evidenci správci daně nepředložil a výzvě tak nevyhověl. Správce daně tak právem postupoval podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, kdy žalobce nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1-4 téhož zákonného ustanovení. Správce daně byl proto oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, která má k dispozici nebo které si obstará v součinnosti s daňovým subjektem. Po doplnění řízení v průběhu odvolacího řízení správce daně podle pokynu žalovaného opatřil od PF ČR seznam znalců, kteří vypracovávali znalecké posudky pro PF Tachov v předmětném zdaňovacím období (podání Pozemkového fondu ČR, došlé správci daně dne 4.5.2009), z něhož vyplývá, že zde uvedení znalci mají s výjimkou žalobce sídlo v blízkém či vzdálenějším okolí tohoto územního pracoviště PF. Jak vyplývá z obsahu spisového materiálu vybral správce daně z předloženého seznamu znalců namátkou 10 subjektů a po zjištění u jejich místně příslušných správců daně ke sdělení informací o jejich příjmech a výdajích, souvisejících s vypracováním odborných znaleckých posudků o ceně nemovitostí pro PF Tachov, a na základě posouzení a vyhodnocení předložených podkladů vybral správce daně pro stanovení pomůcek tři subjekty, neboť zbývajících sedm z různých důvodů nevyhovovalo (2 subjekty uplatňovaly výdaje procentním způsobem ve smyslu § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, další 2 subjekty vykonávaly souběžné i jiný druh podnikatelské činnosti a příjmy a výdaje odpovídající činnosti žalobce nebylo možno zjistit, ve zbývajících případech požadované daňové subjekty neměly k dispozici již žádné doklady – podrobněji uvedeno v neveřejné části daňového spisu). Správce daně tak pro stanovení pomůcek použil údaje o příjmech a výdajích daňových subjektů, které v rozhodném období provozovaly stejnou podnikatelskou činnost jako žalobce, tj. vypracování odborných znaleckých posudků o ceně nemovitostí pro PF Tachov, přičemž tyto srovnávané daňové subjekty mají různou místní příslušnost. Porovnáním vzdáleností jejich sídla od pracoviště Tachov bylo soudem z internetových stránek www.mapy.cz zjištěno, že vzdálenost jejich sídla od pracoviště PF Tachov je **od cca 30 km do cca 100 km**. K tomu soud dále poukazuje na skutečnost, že u srovnávaného subjektu č. 1 činila vzdálenost místa podnikání od PF Tachov **cca 100 km** při příjmech od PF Tachov v předmětném zdaňovacím období dle § 7 zákona o daních 352.600,- Kč., výdajích 281.200,- Kč, výpočtem bylo zjištěno, že výdaje činí podle § 7 zákona o daních z příjmů **79,75 %** z dosažených příjmů. U srovnávaného subjektu č.2 činila vzdálenost místa podnikání od PF Tachov **cca 30 km** při příjmech dle § 7 zákona o daních z příjmů 735.814,- Kč., výdajích 62.667,- Kč, výpočtem bylo zjištěno, že výdaje činí podle § 7 citovaného zákona **8,52 %** z dosažených příjmů dle § 7. U srovnávaného subjektu č.3 činila vzdálenost místa podnikání od PF Tachov **cca 30 km** při příjmech dle § 7 zákona o daních z příjmů 197.100,- Kč., výdajích dle téhož zákonného ustanovení 119.555,- Kč, výpočtem bylo zjištěno, že u tohoto subjektu činí výdaje podle § 7 citovaného zákona **60,65 %** z dosažených příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů. Z toho je zřejmé, že **vzdálenost místa podnikání a místa vykonávané činnosti sama o sobě není rozhodujícím faktorem pro nákladovost zpracování posudků a následné uplatnění výdajů v daňovém přiznání**, neboť srovnávaný subjekt č. 2 a č. 3 při takřka stejné vzdálenosti uplatnily zcela rozdílné

výdaje. Rozdíl ve vzdálenosti sídla srovnávaných subjektů oproti žalobci, u něhož vzdálenost sídla od pracoviště Tachov činí **cca 160 km**, soud proto nepovažuje za tak zásadní, aby z tohoto důvodu nemohl být stanoven daňový základ a výše daně dostatečně spolehlivě, tím spíše, že správce daně k tomu, aby dostal své povinnosti stanovit daň dostatečně spolehlivě použil aritmetický průměr zjištěných částek.

Užití tohoto způsobu stanovení daně (aritmetický průměr poměru příjmů a výdajů) vyvrací i další námitku žalobce, že v předmětném zdaňovacím období vyhotovil mimořádně vysoký počet znaleckých posudků a i proto měl správce daně postupovat podle § 31 odst. 7 daňového řádu. Podle stanoviska soudu je použití aritmetického průměru výdajů srovnávaných subjektů, kdy správce daně dospěl k průměrné výši jejich výdajů 49,64 % a tuto výši následně použil na věc žalobce, s ohledem na počet srovnávaných subjektů, nejobjektivnějším způsobem, jakým lze pro účely pomůcek stanovit základ daně a výši daně dostatečně, přesně a spolehlivě. Ostatně bylo na žalobci, zda takto rozsáhlou zakázku od PF Tachov přijme či nikoliv, a to i s přihlédnutím k možným nákladům, které s ohledem na vzdálenost jeho sídla od pozemků, jejichž znalecké ocenění měl provést, měl předpokládat a optimalizovat je třeba i tím, že by pro opatření podkladů pro vypracování znaleckých posudků využil dodavatelské subjekty v místě, kde se pozemky nacházely, když se sám zaměřil až na zpracování finální části posudku, jak sám v žalobě tvrdí. Nelze ani opomenout podnět, který dal k zahájení daňové kontroly sám PF ČR z důvodů nadhodnocování výše odměn i za předmětné zdaňovací období. Žalovaný rovněž právem přihlédl k údajům žalobce v jeho odvolání (doplnění ze dne 12.2.2010), kde žalobce na str. 7 porovnává své příjmy a výdaje při vypracovávání posudků za různá zdaňovací období, a kdy je z tohoto porovnání patrné, že **vyšší počet posudků neznamena vyšší výdaje s jejich vypracováním.**

Neobstojí ani obrana žalobce, že správce daně a žalovaný nezohlednili skutečnost, že při vypracování posudků v běžných letech, tedy **v letech odlišných od předmětného zdaňovacího období**, spolupracovala se žalobcem jeho manželka, neboť taková skutečnost nemůže mít na stanovení základu daně a její výši za zdaňovací období roku 2005 vliv. Stejně tak nemohly ovlivnit stanovení základu daně a její výše v předmětném zdaňovacím období ani příjmy žalobce z dalšího předmětu podnikání, neboť **tyto příjmy v rozhodném zdaňovacím období neměl** (protokol o ústním jednání ze dne 19.6.2008, zpráva o daňové kontrole). K poukazu žalobce na spornou výši příjmů a výši skutečně vynaložených výdajů na dosažení příjmů od PF Tachov srovnávanými subjekty, soud uvádí, že z úředního záznamu (ze dne 23.8.2009, č.j. 126660/09/011933107171) vyplývá, jaká byla výše příjmů každého ze srovnávaných subjektů a k jejich celkové výši lze tak dospět prostým součtem. K počtu znaleckých posudků, které srovnávané subjekty vypracovávaly v rozhodném období pro PF Tachov z citovaného úředního záznamu vyplynulo, že u jednoho ze srovnávaných subjektů byl tento údaj zjištěn a činil počet znaleckých posudků vyšší než 200 posudků za kalendářní rok (o této výši posudků žalobce v žalobě tvrdí, že je v kapacitních, časových a fyzických možnostech jednoho odhadce) a současně nižší než počet posudků vypracovaných žalobcem v rozhodném období. Zbývající dva srovnávané daňové subjekty číslo zpracovaných znaleckých posudků pro PF Tachov v rozhodném období neuvedly, ale uvedly své příjmy a výdaje v souvislosti s výkonem činnosti znalce pro toto územní pracoviště PF. Podle závěru soudu počet znaleckých posudků, které v rozhodném období srovnávané subjekty pro PF Tachov vyhotovily, není rozhodný i proto, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce provedl pro PF Tachov v rozhodném období mimořádně vysoký počet znaleckých posudků, za které si účtoval podle oznámení PF ČR policii více odpracovaný hodin než mělo celé období od objednání do odevzdání znaleckých posudků.

Stejně tak k námitce žalobce, že v citovaném úředním záznamu není uvedeno, kolik výdajů měly srovnávané subjekty celkem, soud poukazuje na předchozí stanovisko, že výše jejich výdajů je v úředním záznamu konkrétně uvedena a k celkové výši lze dojít

matematickým součtem. Neobstojí ani námitka žalobce, že z úředního záznamu není zjištělné, jakým způsobem, podle jakých kritérií a v jaké výši rozdělil žalovaný celkové výdaje srovnávaných subjektů na výdaje na dosažení příjmu z posudků pro PF Tachov a na výdaje vynaložené na dosažení příjmu z posudků pro jiné subjekty, popřípadě z dalších podnikatelských aktivit srovnávaných subjektů. K tomu soud poukazuje na shora uvedený obsah správního spisu, konkrétně na odpověď PF ČR ze dne 28.4.2009, který k výzvě správce daně zaslal seznam znalců, kteří vypracovávali znalecké posudky pro PF Tachov, přičemž z tohoto seznamu správce daně srovnatelné subjekty vybral a užil pro stanovení pomůcek ve věci žalobce. Také z výpovědí těchto srovnávaných subjektů u místně příslušných správců daně (neverejná část daňového spisu) vyplývá, že se vždy vyjadřovaly k příjmům a výdajům souvisejících s vypracováním znaleckých posudků pro PF Tachov. Způsob, kritéria a výše rozdělení výdajů srovnávaných subjektů na výdaje vynaložené na dosažení příjmu u posudku pro toto pracoviště PF je zřejmý z obsahu úředního záznamu (ze dne 23.8.2009), s nímž byl ostatně žalobce seznámen při nahlížení do spisu dne 4.2.2010. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně a posléze žalovaný postupovali v souladu s ust. § 31 odst. 5, 6 daňového řádu a v souladu s judikaturou správních soudů (rozsudek NSS ze dne 31.7.2007 ve věci sp.zn. 8 Afs 128/2005), podle které použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, aby se výsledná daň pokud možno blížila realitě, přičemž za pomůcku nelze považovat takový postup, kdy zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje zásadám logického myšlení. Zákonný byl i postup žalovaného podle ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, kdy při přezkumu rozhodnutí správce daně nezasahoval do jeho volné úvahy, vztahující k volbě pomůcek, nepřezkoumával jejich volbu a použití, za stavu, kdy se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy a nepoužil zjevně nesprávný či nelogický postup. Také podle stanoviska soudu z důvodů shora uvedených užil správce daně pro stanovení daňového základu a výše daně pomůcek, které mu umožnily dospět ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti žalobce, přičemž volba tohoto způsobu, a nikoliv jiného, byla správcem daně učiněna plně v mezích svěřeného uvážení. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že správce daně přihlédl při volbě pomůcek k předmětu činnosti žalobce, osobě odběratele, resp. zadavatele, lokalitě, ve které byla činnost realizována, i způsobu uplatňování výdajů. Zvolenými pomůckami byl tak daňový základ a výše daně u žalobce v předmětném zdaňovacím období stanoven spolehlivě a pro postup podle § 31 odst. 7 daňového řádu, jak žalobce tvrdí, nebyly splněny podmínky.

Soud nemohl vejít ani na žalobní námitku nepřihlédnutí k výhodám podle § 46 odst. 3 daňového řádu, neboť po přezkoumání průběhu daňového řízení a rozhodnutí správních orgánů obou stupňů nebyly zjištěny okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. K tomu soud připomíná, že postup podle citovaného ustanovení připadá v úvahu až poté, kdy je základ daně a daň podle pomůcek stanoven, tedy až po jejich obstarání a užití. Nelze proto za výhodu ve smyslu § 46 odst. 3 citovaného zákona považovat výběr srovnatelného subjektu, místo podnikání apod., čehož se žalobce v podané žalobě zejména domáhal (NSS ve věci sp.zn. 2Afs 2/2003, 5Afs 162/2006) a to i v případě, že by výběr srovnatelného subjektu, místa podnikání apod., žalobce skutečně zvýhodňoval. K tomu soud ve shodě se žalovaným poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 28.3.2006, sp.zn. IV.ÚS 359/05, podle něhož musí být ze spisového materiálu zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti za pomoci pomůcek, ale také, zda a jak přihlédl správce daně k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Z obsahu daňového spisu, jehož jsou užití pomůcky součástí, a z celého postupu správce daně a žalovaného v průběhu daňového řízení je podle zřejmé, že se otázkou existence okolností, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, správce daně zabýval a pro

jejich absenci je nemohl užít. Proto soud považuje i stručné vyjádření žalovaného k tomu, že okolnosti ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu neshledal, za závěr odvolacího orgánu, který je s ohledem na podklady spisového materiálu v mezích přezkumu a sám o sobě nemohl být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Soud nepřisvědčil ani žalobní námitce stran nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí tím, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody žalobcova odvolání a postupoval tak v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu. Je tomu tak proto, že podle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný postupoval zcela v souladu s ust. § 50 odst. 5, 6, 7 daňového řádu, kdy bez toho, aniž by přezkoumával volbu a použití pomůcek správcem daně, který se pohyboval v mezích zákonného správního uvážení a neužil zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by nebylo možné označit za pomůcku, dospěl k závěru, že užitím pomůcek došlo žalobce ke kvalifikovanému odhadu základu daně a její výše v rozhodném zdaňovacím období. Žalovaný se konkrétně vyjádřil k atypičnosti činnosti žalobce v rozhodném období v porovnání s jinými léty a s tím souvisejícím odvolacím tvrzením žalobce, že předmětné zdaňovací období bylo proto výdajově náročnější, vyjádřil se k námitce vyčlenění výdajů, souvisejících s vypracováním posudku pro PF Tachov z celkových výdajů, zaujal stanovisko k námitce celkové výše příjmů a celkové výše výdajů, počtu posudků srovnávaných subjektů, apod. Skutečnost, že žalovaný odvolacím námitkám žalobce nevyhověl, neznamená, že je jeho rozhodnutí v tomto smyslu nepřezkoumatelné. Pokud žalobce v žalobě poukazoval na to, že v ostatních letech měla na poměr mezi jeho příjmy a výdaji vliv skutečnost, že pro něj jeho manželka vykonávala určité dílčí činnosti, pak tato námitka není v odvolání uvedena a žalovaný k ní proto své stanovisko konkrétně zaujmout ani nemohl.

Po provedeném soudním přezkumu soud neshledal, že by správce daně a žalovaný svým postupem porušili účel a zásady daňového řízení ve smyslu § 1 odst. 2, § 2 odst. 1 a § 16 odst. 1 daňového řádu, jak žalobce v obecné poloze tvrdí. K tomu soud poukazuje na shora uvedené důvody, pro které nepovažuje žalobcovy námitky za opodstatněné a pro stručnost na svá stanoviska k jednotlivým žalobním námitkám odkazuje.

Na základě všech shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který byl procesně úspěšný, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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.

V Praze dne 21. srpna 2013

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.