



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Ing. M. B.**, zastoupeného JUDr. Radkou Chlebcovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Astlova 3205/1, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 11. 2010, čj. FŘ-14718/10-1100-100889, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 8. 2013, čj. 9 Af 5/2011 – 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 1. 2009, čj. 4052/09/011911108964, Finanční úřad pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 620 960 Kč.

2. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) změnilo dodatečný platební výměr k odvolání žalobce tak, že doměřená daň činila 1 549 600 Kč. (pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci

nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 21. 8. 2013, čj. 9 Af 5/2011 – 49, zamítl. Rozsudek městského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

5. Stěžovatel tvrdil, že daň byla stanovena v rozporu s § 31 odst. 5 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), protože jako pomůcka byly použity údaje týkající se subjektů nesrovnatelných se stěžovatelem. Správce daně náhodně vybral ze seznamu znalců, kteří vypracovávali znalecké posudky pro Pozemkový fond v Tachově (dále jen „PF Tachov“), deset znalců. Sedm znalců bylo z různých důvodů vyloučeno, u zbývajících tří znalců správce daně vypočítal procentuální poměr jejich výdajů a příjmů. Z těchto tří hodnot (8,52 %, 60,65 % a 79,75 %) vypočítal aritmetický průměr poměru výdajů a příjmů, který aplikoval na stěžovatele. Je zřejmé, že mezi jednotlivými poměry bylo značné rozpětí, činilo více než 900 %. Výdaje jednoho ze srovnávaných subjektů tvořily ve vztahu k příjmům 8,5 %. Je nepravděpodobné, že by subjekt uplatnil takové výdaje, mohl-li by je uplatnit paušálním způsobem, tj. ve výši 40 %. Vzhledem k tomu, že tento subjekt dosahoval příjmů ve více předmětech podnikání, je otázkou, zda určil výdaje vztahující se k příjmům z oceňování ve správné výši, resp. jaké výdaje by musel vynaložit, vykonával-li by výhradně oceňovací činnost. I tyto skutečnosti zpochybňují správnost postupu správce daně.

6. Správce daně postupoval nezákonně, protože nezohlednil, zda jsou porovnávány subjekty srovnatelné se stěžovatelem. Podle stěžovatele pak daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013 – 42, podle kterého se musí v případě srovnání hospodaření stěžovatele s jinými subjekty jednat o subjekty s ním srovnatelné v podstatných ohledech. V daném případě správce daně vycházel z údajů týkajících se zcela nesrovnatelných subjektů. Správce daně měl zohlednit zejména: (1) Velikost – tržby srovnávaných subjektů činily 200 tis. Kč, 400 tis. Kč a 700 tis. Kč, s ohledem na počet posudků patrně vykonávali znaleckou činnost samotní odhadci. Naproti tomu tržby stěžovatele byly 12 mil. Kč a na jeho činnosti se podílely tři subdodavatelské společnosti; (2) Způsob podnikání – srovnávané subjekty vykonávaly činnost samostatně, stěžovatel ji však vykonával „*průmyslovým způsobem*“. Ze spisu nadto není zřejmé, zda ostatní subjekty vykonávaly znaleckou činnost jako svoji hlavní činnost nebo např. při zaměstnání; (3) Historie působení na trhu – tyto údaje nejsou stěžovateli známy, finanční ředitelství se jimi nezabývalo. Stěžovatel je soudním znalcem od roku 1994; (4) Tržní pozice – v letech 2004 a

2005 byla tržní pozice stěžovatele a ostatních subjektů neporovnatelná. Vzhledem k tomu, že žádný ze subjektů nebyl schopen realizovat zakázku pro PF Tachov v tak velkém rozsahu, nemohl mít srovnatelnou pozici na trhu; (5) Podnikání v podobném oboru – jeden ze srovnávaných subjektů vykonával více předmětů podnikání, jeho údaje proto nemohou být srovnatelné se stěžovatelem.

7. Pokud se mezi stěžovatelem a porovnávanými subjekty vyskytly tak podstatné odlišnosti, správce daně měl korigovat použítá srovnávací data. Tímto způsobem nepostupoval, proto byla daň stanovena v rozporu s § 31 odst. 5 a 7 daňového řádu.

8. Rozhodnutí o odvolání rovněž odporuje zásadám daňového řízení. Finanční ředitelství totiž vycházelo z pomůcek, které správce daně vytvořil v rozporu s § 31 odst. 3 a 7 daňového řádu, a stanovilo tak stěžovateli vyšší daň. Finanční ředitelství navíc porušilo účel daňového řízení podle § 1 odst. 2 daňového řádu a zásadu zákonnosti, protože nepostupovalo v souladu s § 31 odst. 5 a 7 a § 46 odst. 3 daňového řádu.

9. Dále stěžovatel namítl, že městský soud nelogicky posoudil stanovení daně podle pomůcek a nezohlednění výhod podle § 46 odst. 3 daňového řádu s ohledem na skutečnost, že daňová kontrola u stěžovatele byla provedena kvůli podezření ze spáchání trestného činu. Toto podezření bylo nedůvodné, Policie ČR věc odložila. Podle zásady presumpce neviny není přípustné, aby soud odmítl žalobní námitku na základě nepotvrzeného podezření ze spáchání trestného činu a zhoršil tak právní pozici stěžovatele v soudním řízení. Nebyl-li městský soud schopen důvodně vyvrátit žalobní námitku, napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

10. Městský soud shledal správným postup správce daně mj. v kontextu skutečnosti, že tři subdodavatelé stěžovatele neplnili řádně své daňové povinnosti. Stěžovatel uvedl, že kopiemi objednávek, faktur a výdajových pokladních dokladů prokázal, že se tyto společnosti podílely na činnostech nezbytných pro vypracování znaleckých posudků. Finanční ředitelství tato tvrzení nevyvrátilo. To, že subdodavatelé nezahrnuli své příjmy do daňových přiznání a neodvedli z nich daň, není rozhodné pro zohlednění výdajů stěžovatele. Důvodem nevěrohodnosti předložených důkazů nemohlo být ani zjištění, že statutární orgány subdodavatelů jsou nekontaktní. Společnosti a jejich statutární orgány byly zapsány v obchodním rejstříku a nadále existují, stěžovatel tedy přijal plnění od existujících subjektů. Stěžovatel považoval napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

11. Podle městského soudu bylo na uvážení stěžovatele, zda přijme od PF Tachov rozsáhlou zakázku. Touto argumentací bylo patrně myšleno, že stěžovatel se neměl zavázat ke zpracování několika tisíc posudků. Pokud tak učinil, konkrétní okolnosti realizace zakázky jdou k jeho tíži a nemohou být daňově zohledněny. Stěžovatele považoval za projev svobody podnikání, jakou zakázku se rozhodne realizovat. Jedná-li se o zakázku většího rozsahu, nemůže mu to být kladeno k tíži a nemůže to vést k ospravedlnění protiprávního postupu finančního ředitelství. I zde stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

12. Městský soud přičetl k tíži stěžovatele i skutečnost, že si pro spolupráci vybral subdodavatele, kteří nejsou místní. Stěžovatele však považoval i výběr subdodavatelů za projev svobody podnikání. Nadto v oblasti, kde se nacházely pozemky, nebyl žádný subjekt, který by byl schopný provést požadované práce. Městský soud dovodil, že stěžovateli musely v případě větší zakázky vzniknout vyšší náklady, ale současně uvedl, že mu část výdajů nebude uznána. Soud rovněž vyslovil, že pokud stěžovatel spolupracoval se subdodavatelem, který je více vzdálen od místa činnosti než jiný subdodavatel, rozdíl ve vynaložených výdajích nelze uznat. Podle stěžovatele byly tyto argumenty nelogické a irelevantní. Nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek nelze zastřít popsánymi úvahami. I v tomto rozsahu stěžovatel považoval rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

13. Závěrem stěžovatel vytkl městskému soudu nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost úvah týkajících se srovnání vzdálenosti místa sídla PF Tachov a místa podnikání srovnávaných subjektů s výší jejich výdajů. Pro posouzení výše cestovních výdajů jsou relevantní: typ použitého dopravního prostředku; jedná-li se o osobní automobil, zda jej měl subjekt zahrnutý v obchodním majetku; jedná-li se o automobil zahrnutý v obchodním majetku, výše pořizovací ceny a ročních odpisů; výše spotřeby pohonných hmot, ad. Všechny uvedené skutečnosti mají vliv na to, jak se promítne vzdálenost místa podnikání a místa plnění do celkových nákladů. Nevzalo-li finanční ředitelství tyto okolnosti v úvahu, jeho rozhodnutí nelze považovat za řádně odůvodněné a přezkoumatelné.

IV.

14. Žalovaný uvedl, že správce daně dospěl popsanou metodou (aritmetický průměr poměru výdajů a příjmů srovnávaných subjektů) ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti stěžovatele. Správce daně zvolil způsob stanovení pomůcek v mezích svého správního uvážení. Použité pomůcky byly získány v souladu se zákonem, mají racionální povahu, při jejich výběru správce daně vycházel z předmětu činnosti stěžovatele, zadavatele prací, lokality, ve které byly činnosti realizovány, a způsobu uplatňování výdajů. Postup správce daně byl v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

15. S námitkou týkající se rozdílné velikosti stěžovatele a ostatních subjektů se finanční ředitelství i městský soud řádně vypořádaly. Výše tržeb je přímo úměrná množství zpracovaných znaleckých posudků. Vzhledem k tomu, že bylo zjištěno, že množství posudků nemá vliv na výši výdajů, v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011 – 75, proto subjekty nemusí být vnímány jako nesrovnatelné. K námitce týkající se způsobu podnikání srovnávaných subjektů žalovaný podotkl, že počet jimi zpracovaných posudků byl vyšší než stěžovatelem tvrzený maximální možný počet posudků na jednoho znalce (jeden subjekt vypracoval v roce 2005 402 posudků, druhý 1 145). Námitka proto byla irelevantní a účelová. Ve vztahu k porovnání historie působení na trhu žalovaný konstatoval, že tato skutečnost nemá vliv na výši výdajů, byla by způsobilá ovlivnit pouze výši příjmů (rozsudek čj. 7 Afs 35/2011 – 75). Dlouholeté působení může být pro stěžovatele výhodnější, protože může požadovat vyšší cenu za zpracování posudků. To následně může vést ke snížení podílu výdajů na příjmech. Pokud by nepřihlédnutí k tomuto kritériu představovalo pochybení, muselo by být považováno za pochybení ve prospěch stěžovatele, které nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Obdobná argumentace se uplatní i ve vztahu k tržní pozici

srovnávaných subjektů. Podle žalovaného srovnávané subjekty podnikaly v obdobném oboru jako stěžovatel. Navíc byly brány v potaz pouze příjmy za zpracování znaleckých posudků pro PF Tachov a s nimi související výdaje. K námitce týkající se nevěrohodnosti výše výdajů subjektu, u něhož byl procentuální poměr výdajů a příjmů 8,52 %, žalovaný uvedl, že do výpočtu byly zahrnuty pouze výdaje vztahující se ke zpracování znaleckých posudků pro PF Tachov. Celkové výdaje tohoto subjektu převyšovaly výdaje, které by byly stanoveny paušálně.

16. Podle žalovaného byly vybrané subjekty srovnatelné se stěžovatelem, proto nebylo namístě provádět žádné korekce. Správce daně rovněž nezjistil žádné výhody podle § 46 odst. 3 daňového řádu. Daň podle pomůcek nelze stanovit zcela přesně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 – 126, č. 1356/2007 Sb. NSS). V posuzované věci došlo ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně a daňové orgány neporušily účel a zásady daňového řízení.

17. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvedl, že i v případě opodstatněnosti některých kasačních námitek by tato skutečnost nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V.

18. V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel namítl, že žalovaný dosud reagoval na námitky stěžovatele týkající se spolehlivosti stanovení daně tak, že se jedná o účelové argumenty, které nemají vliv na zákonnost rozhodnutí. Teprve ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl nové skutečnosti, zejména počet posudků zpracovaný subjektem, u něhož byl poměr výdajů a příjmů 8,52 %. Toto tvrzení nemá oporu ve spise. Stěžovateli mělo být umožněno zjistit, jaké listiny jsou součástí neveřejné části spisu, a zohlednit tuto skutečnost ve své argumentaci, příp. vznést námitku týkající se rozsahu této části spisu. Spis týkající se odvolacího řízení obsahoval pouze listiny č. 1 až 16. Z obsahu listiny č. 12, která se týká uvedeného subjektu, ani z dalších dokumentů nevyplývají údaje tvrzené žalovaným. Stěžovatel proto uzavřel, že tyto údaje nebyly v průběhu odvolacího řízení součástí veřejné ani neveřejné části spisu, a stěžovatel proti nim nemohl účinně brojit. Nově uvedené skutečnosti nebyly součástí pomůcek, pokud finanční ředitelství použilo pro rozhodnutí skutečnosti, s nimiž stěžovatel nebyl seznámen, dopustilo se vady řízení, která má za následek nepřezkoumatelnost a nezákonnost rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

VI.

19. V duplice žalovaný uvedl, že údaje o počtu zpracovaných znaleckých posudků mají oporu ve správním spise, jsou obsaženy v písemnosti zařazené ve vyhledávací části spisu, která byla součástí odpovědi na dožádání Finančního úřadu v Mariánských Lázních. Skutečnosti, ze kterých odvolací orgán vycházel, tedy byly obsahem správního spisu a předmětná písemnost byla uvedena v soupisu písemností vyhledávací části spisu.

VII.

20. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

21. Kasační stížnost není důvodná.

Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

22. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, jejíž důvodnost by mohla představovat překážku posouzení ostatních kasačních námitek a byla by natolik závažnou vadou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat z úřední povinnosti, i kdyby ji stěžovatel nenamítl (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

23. Stěžovatel poukázal na část odůvodnění rozsudku, podle které u něj byla daňová kontrola provedena na základě podezření ze spáchání trestného činu. Podle stěžovatele není přípustné, aby toto nepotvrzené podezření bylo klíčovým důvodem pro odmítnutí žalobní námitky a aby vedlo ke zhoršení jeho právní pozice v soudním řízení.

24. Městský soud na straně 10 napadeného rozsudku skutečně zmínil, že daňová kontrola byla u stěžovatele provedena na základě oznámení PF Tachov Policii ČR, podle kterého měl stěžovatel v letech 2004 a 2005 podvodně nadhodnocovat výši odměn účtovaných PF Tachov za vypracované znalecké posudky. Tato poznámka se nepromítla do ostatních částí odůvodnění ani výroku napadeného rozsudku a neměla žádný vliv na posouzení věci samé. Městský soud z ní nedovozoval žádné důsledky, z napadeného rozsudku ani ze spisu městského soudu rovněž není zřejmé, že by jakkoliv zhoršila právní postavení stěžovatele v soudním řízení. Městský soud tak pouze označil důvody, které vedly správce daně k provedení daňové kontroly. Nelze proto přisvědčit kasační námitce, že by zmínka o „podnětu“ k zahájení daňové kontroly byla „klíčovým důvodem“ pro odmítnutí některé ze žalobních námitek. Stěžovatel ostatně neupřesnil, o kterou žalobní námitku se mělo jednat. Ostatně, stejně hodnotitelná zmínka o oznámení Policii ČR se objevuje rovněž na straně 12 napadeného rozsudku.

25. Stěžovatel podle svého tvrzení prokázal, že se jeho subdodavatelé podíleli na vypracování znaleckých posudků. Pro zohlednění výdajů stěžovatele není rozhodné, že subdodavatelé neplní své daňové povinnosti. Předložené doklady nemohou být považovány za nevěrohodné jen proto, že statutární orgány subdodavatelů byly v době daňové kontroly nekontaktní. Stěžovatel přijal plnění od existujících subjektů.

26. Z obsahu žaloby Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel brojil proti stanovení daně podle pomůcek pouze v tom směru, že nebyla splněna podmínka stanovená v § 31 odst. 7 daňového řádu, tj. že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Stěžovatel výslovně zdůraznil, že podmínky stanovené v § 31 odst. 5 daňového řádu, tj. nesplnění zákonných povinností při dokazování a nemožnost stanovit daň dokazováním, považuje za splněné. Vzhledem k tomu, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, stěžovatel popsanou argumentací vymezil rozsah přezkumu napadeného správního rozhodnutí, kterým byl městský soud vázán (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. a např. rozsudky ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006 – 63, ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011 – 78, č. 2510/2012 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 7. 2008, čj. 8 Afs 41/2007 – 117). Ačkoliv stěžovatel v žalobě nenamítl, že v posuzované věci nebyly dány podmínky uvedené v § 31 odst. 5 daňového řádu, městský soud se k této otázce vyjádřil a nad rámec žalobních bodů

posoudil, zda správce daně mohl stanovit daň dokazováním. Popsaným postupem soud pochybil, ale tato vada nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Napadené daňové rozhodnutí nebylo na základě předmětné argumentace zrušeno (srov. rozsudek čj. 7 Afs 216/2006 – 63) a zároveň závěry městského soudu nemohly být pro stěžovatele překvapivé, protože odpovídaly důvodům, o něž bylo opřeno rozhodnutí o odvolání (srov. rozsudek čj. 2 Afs 16/2011 – 78). Uvedené pochybení se rovněž nepromítlo do nosných důvodů zamítnutí žaloby, které spočívaly zejména v tom, že správce daně stanovil daň dostatečně spolehlivě, že v daňovém řízení nebyly zjištěny výhody podle § 46 odst. 3 daňového řádu a že se finanční ředitelství řádně vypořádalo se všemi odvolacími námitkami.

27. Městský soud se tedy zabýval tím, zda byly dány podmínky stanovení daně podle § 31 odst. 5 daňového řádu, nad rámec nutného projednání žaloby. Nejvyšší správní soud se proto podrobněji věcně nezabýval námitkami směřujícími proti části odůvodnění, v níž městský soud poukázal na zjištění týkající se subdodavatelů stěžovatele a nevěrohodnost jimi vystavených dokladů. Pouze stručně kasační soud podotýká, že samotná existence účetních dokladů sama o sobě zpravidla nedokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz rozsudky ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 – 68, a usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04). Daňový subjekt je povinen prokázat, že mu deklarovaná plnění byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu.

28. Dále stěžovatel namítl, že pokud se rozhodl provést zakázku většího rozsahu, nemůže mu to být kladeno k tíži nezohledněním jeho výdajů. Výběr obchodního partnera považoval za projev svobody podnikání, proto mu nemůže být k tíži ani výběr subdodavatelů, kteří nejsou místní. Městský soud měl dospět k nelogickým závěrům, že s rozsáhlou zakázkou byly spojeny vyšší náklady, ale jejich část těchto nákladů nebude stěžovateli uznána. Stěžovatel se neztotožnil ani se závěrem, že pokud nenakoupil plnění od lokálního subdodavatele, rozdíl ve vynaložených výdajích nelze uznat. Tyto argumenty stěžovatel považoval za irelevantní a napadený rozsudek i v tomto směru za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

29. Nejvyšší správní soud ze stěžovatelem citované části napadeného rozsudku nedovodil, že by městský soud kladl stěžovateli k tíži provedení zakázky většího rozsahu nebo výběr nikoliv místních subdodavatelů. Městský soud nejprve shledal aplikaci aritmetického průměru poměru výdajů a příjmů ostatních subjektů na příjmy stěžovatele nejobjektivnějším způsobem, kterým bylo možno stanovit daň přesně a spolehlivě. Následně soud uvedl, že bylo na uvážení stěžovatele, zda přijme natolik rozsáhlou zakázku i s přihlédnutím k nákladům, které měl předpokládat kvůli vzdálenosti jeho sídla od oceňovaných pozemků. Tyto náklady přitom mohl optimalizovat např. výběrem lokálních subdodavatelů. Vyšší počet posudků neznamenal podle soudu vyšší výdaje s jejich vypracováním.

30. Ze zmíněných závěrů nelze dovodit více než konstatování městského soudu, že stěžovatel měl v případě přijetí rozsáhlé zakázky očekávat celkově vyšší náklady (přímo úměrně rostoucí s počtem vypracovaných posudků), které mohly být sníženy výběrem místních subdodavatelů. Tento názor se nepromítl do rozhodných argumentů městského soudu, podle nichž pomůcka v podobě aritmetického průměru poměrů výdajů a příjmů

byla nejobektivnějším způsobem stanovení daně a vyšší počet posudků nevede bez dalšího ke zvýšení poměru výdajů a příjmů s jejich vypracováním. K ostatním námitkám kasační soud dodává, že stanovení daně podle pomůcek představuje pouze kvalifikovaný odhad daňové povinnosti. Stanovený základ daně se tedy má přibližovat skutečným výsledkům hospodaření daňového subjektu, nemůže však být určen zcela přesně. Takový výsledek je možný pouze při stanovení daně dokazováním. Nesplnil-li stěžovatel své zákonné povinnosti při dokazování, nemůže se nyní domáhat způsobu stanovení daně, který mu nejvíce vyhovuje, tj. směřovat stanovení daně podle pomůcek s prvky dokazování a domáhat se určení přesné výše výdajů (odvislé od přesného počtu zpracovaných posudků a míst podnikání jeho subdodavatelů). Kasační námitky proto nebyly důvodné.

31. Stěžovatel považoval napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i v části odůvodnění týkající se vlivu vzdálenosti místa podnikání a místa výkonu znalecké činnosti na nákladovost zpracování posudků.

32. Otázku místa podnikání stěžovatel nadnesl v závěru první části žaloby, kde uvedl, že kromě předmětu činnosti jsou srovnávané subjekty neporovnatelné zejména s ohledem na počet posudků, rozsah činnosti, způsob vykonávání činnosti a místo podnikání. Blíže tuto argumentaci nerozvedl. Městský soud porovnal vzdálenosti míst podnikání ostatních subjektů od sídla PF Tachov a dovodil, že vzdálenost místa podnikání a místa výkonu znalecké činnosti není sama o sobě rozhodujícím faktorem pro nákladovost zpracování posudků. Soud proto nepovažoval vzdálenost místa podnikání stěžovatele od PF Tachov za natolik zásadní, aby mohla ovlivnit dostatečnou spolehlivost stanovení daně podle pomůcek.

33. Je zřejmé, že městský soud se žalobní námitkou týkající se místa podnikání zabýval. Odpovídající část odůvodnění je srozumitelná a stanovisko městského soudu z ní jednoznačně vyplývá. Kasační soud proto nepřisvědčil namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Navíc argumentace městského soudu a její rozsah odpovídají kvalitě žalobní námitky. Již v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Soud za žalobce nemůže spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. V posuzované věci byla předmětná žalobní námitka velmi stručná a obecná a omezila se na pouhé konstatování odlišnosti subjektů z důvodu místa podnikání. Stěžovatel nevysvětlil, proč považuje ostatní subjekty z hlediska místa podnikání za nesrovnatelné a jak to mělo ovlivnit výši výdajů. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že předmětná část odůvodnění nebyla nepřezkoumatelná a zcela odpovídala obecné žalobní námitce.

Námitka nesrovnatelnosti stěžovatele a ostatních subjektů

34. Stěžovatel také tvrdil, že subjekty, jejichž podnikání bylo podkladem pro určení pomůcek, s ním nebyly srovnatelné.

35. Ze spisu městského soudu vyplynulo, že již v žalobě stěžovatel namítl, že ostatní subjekty s ním nebyly srovnatelné, a daň proto nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

Tuto námitku opřel o následující tvrzení: (1) stěžovatel vypracoval větší počet posudků (3200), přičemž za běžných okolností je jeden znalec schopen vypracovat během jednoho roku cca 200 posudků; (2) stěžovatel vykonával znaleckou činnost odlišným způsobem než srovnávané subjekty, a to za úplatu pomocí subdodavatelů, kteří pro něj vykonávali přípravné a pomocné práce; stěžovatel zpracovával pouze konečné části posudků, tato skutečnost vedla ke zvýšení nákladů na zpracování posudků; (3) bylo sporné, zda tvrzení finančního ředitelství ohledně výše příjmů a výdajů ostatních subjektů souvisejících se znaleckou činností pro PF Tachov jsou věrohodná – ze správního spisu nebylo zřejmé, kolik byly celkové výdaje a příjmy srovnávaných subjektů, kolik znaleckých posudků vypracovaly celkem a kolik pro PF Tachov, jak finanční ředitelství rozdělilo celkové příjmy a výdaje na příjmy a výdaje související se znaleckými posudky pro PF Tachov a ostatní. Stěžovatel v žalobě uzavřel, že srovnávané subjekty nejsou stejné či obdobné, shoda je pouze v předmětu činnosti. V ostatních kritériích, zejména ve vztahu k počtu posudků, rozsahu činnosti, způsobu vykonávání činnosti a místu podnikání, se jedná o nesrovnatelné subjekty.

36. Městský soud k těmto námitkám uvedl zejména, že vyšší počet posudků automaticky neznamená vyšší výdaje s jejich vypracováním, že celkovou výši příjmů a výdajů ostatních subjektů lze vypočítat matematickým součtem a že se subjekty vždy vyjadřovaly k příjmům a výdajům souvisejícím pouze s vypracováním znaleckých posudků pro PF Tachov. Daň byla stanovena dostatečně spolehlivě a správce daně přihlédl při volbě pomůcek k předmětu činnosti stěžovatele, osobě odběratele, lokalitě, ve které byla činnost realizována i způsobu uplatnění výdajů.

37. Stížní námitky s odkazem na rozsudek čj. 7 Afs 12/2013 – 42 dovozovaly nesrovnatelnost subjektů z: (1) odlišné velikosti subjektů; (2) odlišného způsobu podnikání; (3) historie působení na trhu – finanční ředitelství se tímto kritériem nezabývalo, relevantní údaje nebyly stěžovateli známy; (4) odlišné tržní pozice – žádný ze srovnávaných subjektů nebyl schopen realizovat tak rozsáhlou zakázku, je proto vyloučeno, aby měl některý z nich srovnatelnou pozici na trhu; a (5) ze skutečnosti, že jeden ze srovnávaných subjektů vykonával více předmětů podnikání, jeho údaje proto nemohly být srovnatelné se stěžovatelem, který vykonával pouze odhadní činnost. Správce daně neměl ke stanovení pomůcek k dispozici srovnatelné subjekty, proto měl podle stěžovatele korigovat zjištěná data.

38. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel uplatnil bez předobrazu v žalobě řadu stížných námitek – jedná se o námitku odlišné velikosti subjektů, historie působení na trhu, odlišné tržní pozice a námitku, že jeden ze srovnávaných subjektů podnikal ve více oblastech. Řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo (viz např. rozsudky ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 – 155, č. 1743/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Azs 34/2004 – 49, č. 419/2004 Sb. NSS). Popsané námitky jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

39. Pro úplnost kasační soud doplňuje, že nepřehlédl datum vydání rozsudku čj. 7 Afs 12/2013 – 42 (resp. rozsudku čj. 7 Afs 35/2011 – 75, na který stěžovatelem citovaný rozsudek navázal), o který byla opřena shora uvedená kasační argumentace. Byť

byly zmíněné rozsudky vydány po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby o nové žalobní body, tato situace nepředstavuje výjimku z koncentrační zásady předvídanou v rozsudku čj. 8 Afs 48/2006 – 155. Pravidlo zakotvené v § 104 odst. 4 s. ř. s. může být prolomeno pouze tehdy, dojde-li po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby k zásadnímu a překvapivému obratu do té doby ustálené a jednotné judikatury. V takovém případě totiž nelze tvrdit, že by stěžovatel mohl uplatnit námitku v řízení o žalobě. Taková situace však v posuzované věci nenastala. Shora uvedenými rozsudky týkajícími se srovnatelnosti subjektů se Nejvyšší správní soud nijak neodklonil od své dosavadní judikatury, o níž by stěžovatel (v dobré víře v její ustálenost a aplikovatelnost) opíral svá žalobní tvrzení.

40. Přípustně stěžovatel namítl odlišný způsob svého podnikání a srovnávaných subjektů.

41. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt uplatnit v zásadě dva druhy námitek. V první řadě může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit (a doložit), že daň bylo možno stanovit na základě dokazování. Druhý okruh námitek se může týkat kvality použitých pomůcek (tj. zda byly pomůcky adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda v daňovém řízení nedošlo k procesním pochybením. Možnost uplatňovat tyto námitky je však nutno posuzovat restriktivně. Je třeba mít na paměti důvod, pro který správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek – daňový subjekt nesplnil svoji důkazní povinnost. Proto se nemůže domáhat použití konkrétních pomůcek, resp. následně z jakéhokoliv libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy a obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem (srov. usnesení rozšířeného senátu z 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010 – 103).

42. V rámci přezkumu stanovení daně podle pomůcek je tedy východiskem úvah nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, který proto musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Daňový subjekt může brojit proti takto stanovené dani pouze tehdy, pokud se domnívá, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, protože správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tak zákonem stanovené meze. „Dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně je třeba chápat tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, tj. že se stanovená daň pravděpodobně přiblížila realitě. Chce-li daňový subjekt namítat „nedostatečnou spolehlivost“ stanovení daně, musí brojit proti celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti a vysvětlit, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podpořit relevantními důkazy. Prostor pro námitky daňového subjektu je úzký, může se vztahovat pouze k nápravě jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Nelze však předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonné povinnosti a následně se domáhá stanovení daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje (viz rozsudky ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 – 156, čj. 8 Afs 69/2010 – 103, nebo ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 – 66).

43. V posuzované věci stěžovatel tvrdil, že se od ostatních subjektů odlišuje způsobem podnikání – stěžovatel vypracovával znalecké posudky pomocí subdodavatelů, zatímco

ostatní subjekty vykonávaly znaleckou činnost svépomocí. Tyto subjekty proto nebyly se stěžovatelem srovnatelné a daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Stěžovatel se ovšem tímto tvrzením omezil pouze na obecné napadání nesrovnatelnosti jeho podnikání s ostatními subjekty. Neuvedl žádnou konkrétní argumentaci, již by vyvrátil dostatečnou spolehlivost stanovení daně. Nevysvětlil ani nedoložil, proč je stanovený základ daně zcela nepřiměřený a proč by mělo dojít k jeho korekci. Pro případnou úspěšnost námitky by stěžovatel musel tvrdit a prokázat, že jeho daňový základ nemohl být ani přibližně tak vysoký (resp. jeho výdaje nemohly být ani přibližně tak nízké), jako byl stanoven správcem daně. Teprve pokud by se stěžovateli podařilo prokázat tuto skutečnost, bylo by namíste napadat konkrétní použité pomůcky. Stěžovatel však neprokázal, že správce daně stanovil daňový základ a daň podle pomůcek ve zcela nepřiměřené výši, která neodpovídala skutečným výsledkům jeho hospodaření.

44. Nejvyšší správní soud uvedenými závěry nezpochybňuje judikaturu týkající se požadavků na srovnatelnost subjektů při stanovení daně podle pomůcek (rozsudky čj. 7 Afs 35/2011 – 75 a čj. 7 Afs 12/2013 – 42). Pro úspěšnost námitek souvisejících se srovnatelností subjektů je však nezbytné, aby brojily proti celkovému výsledku stanovení daně a konkrétně vysvětlily, z jakého důvodu je stanovený základ daně zcela nepřiměřený a mýjí se s realitou.

45. Nejvyšší správní soud se nezabýval polemikou stěžovatele a žalovaného ohledně počtu posudků, které vypracoval jeden ze srovnávaných subjektů. Vzhledem k tomu, že kasační námitka stěžovatele nemohla účinně zpochybnit dostatečnou spolehlivost stanovení daně podle pomůcek, nebylo namíste zabývat se tím, zda tvrzení žalovaného o počtu posudků bylo novou skutečností, k níž stěžovatel neměl v průběhu daňového řízení přístup.

Ostatní námitky

46. Stěžovatel byl přesvědčen, že rozhodnutí finančního ředitelství odporuje zásadám daňového řízení, protože vycházelo z pomůcek, které správce daně vytvořil v rozporu s § 31 odst. 3 (*pozn. NSS: patrně myšlen odst. 5, aplikace odst. 3 nebyla v průběhu daňového ani soudního řízení sporná*) a odst. 7 daňového řádu, a stanovil tak stěžovateli vyšší daň. Finanční ředitelství mělo porušit účel daňového řízení podle § 1 odst. 2 daňového řádu a zásadu zákonnosti, protože nepostupovalo v souladu s § 31 odst. 5 a 7 a § 46 odst. 3 daňového řádu. Ve vztahu k těmto námitkám Nejvyšší správní soud odkazuje zejména na již vyslovené závěry. Naplnění podmínek § 31 odst. 5 daňového řádu stěžovatel nepovažoval za sporné (viz odvolání a žaloba), městský soud se k této otázce vyjádřil chybně nad rámec žalobních bodů. Námitky směřující proti nespolehlivosti stanovení daně nemohly být úspěšné, protože napadaly pouze konkrétní použité pomůcky (nesrovnatelnost ostatních subjektů), nikoliv zjevnou nepřiměřenost stanovené daně. Námitku porušení § 46 odst. 3 daňového řádu stěžovatel nepodpořil konkrétnější argumentací, nebylo tedy zřejmé, v čem spatřuje rozpor postupu finančního ředitelství s tímto ustanovením. Nejvyšší správní soud proto uvedeným kasačním námitkám nepřisvědčil.

47. V úvodu kasační stížnosti stěžovatel upozornil, že v případě srovnávaného subjektu, jehož poměr výdajů a příjmů činil 8,5 %, bylo nepravděpodobné, že subjekt

takové výdaje uplatnil, mohl-li je uplatnit paušálně. Nadto tento subjekt dosahoval příjmů ve více předmětech podnikání, je proto otázkou, zda určil správně poměr výdajů a příjmů z oceňovací činnosti. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že uvedený daňový subjekt uplatnil v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 výdaje související s příjmy ve výši 648 544 Kč. Poměr celkových výdajů a celkových příjmů tohoto subjektu byl tedy vyšší a skutečnost, že výdaje neuplatnil tzv. paušálně (tj. ve smyslu § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) nemohla mít žádný vliv na věrohodnost jeho tvrzení ohledně výše příjmů a výdajů souvisejících se znaleckou činností pro PF Tachov. Navíc není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje a co má na mysli tím, že tento srovnávaný subjekt „dosahoval příjmů ve více předmětech podnikání“. Z obsahu správního spisu je sice zřejmé, že nikoliv všechny příjmy a výdaje tohoto subjektu souvisely se znaleckou činností pro PF Tachov, obdobný stav však byl zjištěn i u ostatních subjektů. Ze skutečnosti, že srovnávané subjekty nevykonávaly znaleckou činnost pouze pro PF Tachov, nelze bez dalšího usuzovat na nevěrohodnost či nespolehlivost jejich tvrzení ohledně částí příjmů a výdajů, které souvisely se znaleckou činností pouze pro tohoto objednatele.

Závěr a náklady řízení

48. Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

49. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 13. října 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu