



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyně JUDr. Evy Pechové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

AC Line a.s., IČO 28988523

sídlem Na Maninách 1592/9a, 170 00 Praha 7

zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským

sídlem Palackého 151/10, 79601 Prostějov

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2020, č. j. 17390/20/5200-11431-706012,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměry vydané

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob (1) za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 10. 2012, č. j. 7088080/18/2004-52523-109567, ze dne 7. 9. 2018 (dále také „platební výměr pro rok 2012“), jímž byla žalobci dle § 147 odst. 4 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), doměřena z moci úřední daň z příjmu právnických osob ve výši 190 190 Kč; (2) za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 10. 2013, č. j. 7088165/18/2004-52523-109567, ze dne 7. 9. 2018 (dále také „platební výměr pro rok 2013“), jímž byla žalobci dle § 147 odst. 4 a § 139 odst. 1 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmu právnických osob ve výši 1 091 550 Kč; (3) za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 10. 2014, č. j. 7088224/18/2004-52523-109567, ze dne 6. 9. 2018 (dále také „platební výměr pro rok 2014“), jímž byla žalobci dle § 147 odst. 4 a § 139 odst. 1 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmu právnických osob ve výši 142 500 Kč. Žalovaný změnil s ohledem na (nové) stanovení daně podle pomůcek podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu částku daně z příjmů právnických osob v platebním výměr pro rok 2012 na výši 45 980 Kč; v platebním výměru pro rok 2013 na výši 587 860 Kč; v platebním výměru pro rok 2014 na výši 98 990 Kč.

2. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nejprve stručně shrnul zjištěný skutkový stav. Připomněl, že platební výměry byly správcem daně vydány na základě proběhlé daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2014. Výsledek daňové kontroly je obsažen ve Zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobcem podepsána a projednána dne 30. 8. 2018 (viz protokol č. j. 1608164/18/2303-60562-402801). Žalobce správci daně ani na výzvu nepředložil řádně vedené účetnictví, nýbrž jen šanon s doklady, který obsahoval daňová přiznání za roky 2011 až 2014, výčet kupních smluv a kupní smlouvy ke každému obchodnímu případu. Žalobce v této souvislosti vysvětlil, že hospodářský výsledek za jednotlivé roky byl tvořen rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou nemovitostí a vyplývá z předložených dokladů; daňová přiznání a účetnictví společnosti vypracovával účetní A., který v roce 2015 zemřel; žalobce přislíbil správci daně provést rekonstrukci účetnictví; žalobce realizoval za zdaňovací období pouze 2 developerské projekty, a to Líně, N. K. a Železná Ruda, Hotel Š. V Líních se jednalo o pozemky a v Železné Rudě o části nemovitostí a souvisejících pozemků. S činností nebyly spojeny v daném období žádné provozní náklady a drobné náklady spojené s parcelací a bankovními poplatky nebyly uplatňovány. Správce daně tak přistoupil na stanovení daně z příjmu právnických osob dokazováním.
3. K odvolání žalobce žalovaný doplnil spisový materiál a dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, jelikož měl za to, že na základě doplněných podkladů lze daň stanovit podle pomůcek. S tímto odlišným právním názorem písemně žalobce seznámil v Seznámení ze dne 6. 3. 2020 (dále též „Seznámení“) a byla mu dána možnost ve lhůtě se k uvedenému vyjádřit. Žalobce v reakci na Seznámení upozornil dne 24. 3. 2020 (dále též „Reakce ze dne 24. 3. 2020“), že náklady na pořízení nemovitostí nebyly jedinými náklady, které je třeba v řízení zohlednit. Do zdaňovacího období roku 2012 bylo nutno dle žalobce zahrnout i náklady na provedení díla (stavební úpravy) dle kupní smlouvy uzavřené s panem N. a paní A. na jedné straně a žalobcem na straně druhé. Dále tvrdil, že součástí zmíněné kupní smlouvy je i smlouva o dílo specifikující rozsah stavebních úprav, jež byly provedeny na převáděné stavbě. Žalobce požadoval taktéž zohlednit náklady související s úpravou komunikace, jak uvedl v písemnosti ze dne 6. 4. 2020. Na podporu svých tvrzení žalobce předložil technickou zprávu, situaci komunikace (dále též „Situace“), vytyčovací

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

výkres, podélný profil komunikace a fotografie. S ohledem na shora uvedené žalovaný provedl úpravu vypočteného základu daně a daně za období zdaňovacího roku 2012. Tento výpočet byl žalobci sdělen písemností ze dne 6. 4. 2020 (dále též „Sdělení ze dne 6. 4. 2020“) a upřesněn v písemnosti ze dne 8. 4. 2020 (dále též „Sdělení ze dne 8. 4. 2020“). Žalobce na tyto písemnosti odpověděl podáním ze dne 8. 4. 2020 (dále též „Reakce ze dne 8. 4. 2020“), kde požádal o vysvětlení, jakým způsobem dospěl žalovaný ke svým závěrům, a o stanovení lhůty pro své další vyjádření. Žalovaný jej v písemnosti ze dne 9. 4. 2020 upozornil, že se způsobem a podklady, použitými pro stanovení daně podle pomůcek, již byl žalobce seznámen v Seznámení a zároveň poskytl žalobci lhůtu k vyjádření do 27. 4. 2020. Žalobce dne 27. 4. 2020 reagoval podáním (dále též „Reakce ze dne 27. 4. 2020“), v němž požádal o poskytnutí dokladu – znaleckého posudku. Žalovaný požadavku žalobce vyhověl, a jednak mu žádanou listinu zaslal, a rovněž tak mu poskytl lhůtu pro vyjádření se do 6. 5. 2020. Písemnost sice byla do datové schránky zástupce žalobce dodána dne 29. 4. 2020, avšak zástupce žalobce si ji do termínu 6. 5. 2020 nepřevzal.

4. Poté žalovaný shrnul odvolací důvody. Uvedl, že v části odvolání týkající se zdaňovacího období 2012 žalobce nesouhlasil s výší vyměřené daně, protože dle jeho názoru nebyly při stanovení základu daně správcem daně zohledněny náklady, které musely být žalobcem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce navrhoval, aby došlo ke snížení základu daně. V části odvolání týkající se zdaňovacího období 2013 a 2014 žalobce nesouhlasil s výší vyměřené daně, protože dle jeho názoru stanovení základu daně nemá oporu v provedeném dokazování a v daňovém spisu. Žalobce požadoval, aby jeho daňová povinnost byla vypočtena ze základu daně, jehož výše má oporu v provedeném dokazování, popř. v použitých pomůckách.
5. Žalovaný následně konstatoval, že dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Vyložil, že v daňovém řízení se střetává důkazní povinnost daňového subjektu s povinností správce daně zjistit co nejuplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Proto skutečnosti tvrzené a dokládání daňovým subjektem jsou podrobeny zkoumání správcem daně. Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je účetnictví a účetní doklady. Žalovaný konstatoval, že pokud z dosud získaných důkazních prostředků nelze prokázat věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení žalobce vztahující se k jeho daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období, je na místě zvážit, zda v tomto případě lze ještě za dané zdaňovací období stanovit spolehlivě daň dokazováním v souladu s § 92 a 93 daňového řádu, či zda nevyužít institutu dle § 98 odst. 1 daňového řádu a stanovit daň podle pomůcek v důsledku nesplnění zákonných povinností při dokazování. S odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný poukázal na to, že v rámci odvolacího řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. Uvedl, že z § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Přičemž k tomu, aby správce daně podle § 98 daňového řádu přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, musí být splněny následující podmínky: daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností; v důsledku toho není možné stanovit daň dokazováním; daň podle pomůcek musí být stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný uvedl, že daňový řád sice v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek, správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Podle žalovaného však lze konstatovat, že daňový řád klade

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Daňový subjekt pak může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Žalovaný uvedl, že jako pomůcky lze použít zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Zdůraznil, že při stanovení daně podle pomůcek tedy musí jít o takový postup, který má vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, použité pomůcky nesmí být zcela nepřiměřené, výsledek stanovení daně nesmí vycházet ze zjevně nesprávných údajů, nesmí obsahovat početní chyby a nesmí odporovat elementárním zásadám logického myšlení. Daňová povinnost by měla být tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86. Uvedl, že taktéž není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací metody dokazování a pomůcek – rozhodné skutečnosti při stanovení daňové povinnosti musí být zjištěny buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87). Dodal, že stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny; v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114.

6. Žalovaný poté na daný právní rámec aplikoval na skutkový stav. Uvedl, že přestože správce daně stanovil daň v předmětných zdaňovacích obdobích na základě dokazování, dle něj z postoupeného spisu vyplývají skutečnosti svědčící o tom, že procesní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, jak vyplývá ze zákonné úpravy a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.
7. Žalovaný konstatoval, že žalobce je účetní jednotkou. Jako účetní jednotka má povinnost vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o účetnictví“), vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“) a Českých účetních standardů (dále jen „Standardy“), které podle ustanovení § 36 zákona o účetnictví vydává ministerstvo financí pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Zopakoval, že základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je účetnictví a účetní doklady. Účetní jednotky jsou přitom povinny v souladu s § 8 odst. 1 zákona o účetnictví vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Žalovaný uvedl, že důkazními prostředky, které žalobce předložil v průběhu daňové kontroly (daňová přiznání za rok 2011 – 2014, výčet kupních smluv a kupní smlouvy ke každému obchodnímu případu), však není možné ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti; žádné jiné důkazní prostředky žalobcem nebyly předloženy. Tento nedostatek svědčí pro stanovení daně za použití pomůcek. Žalovaný konstatoval, že za takové situace, kdy žalobce pochybil ve svých povinnostech, musí nést následky v podobě stanovení daně náhradním způsobem, a to kvalifikovaným odhadem.
8. Žalovaný uzavřel, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal skutečnosti uvedené v daňových přiznáních za rok 2012, 2013 a 2014, protože nepředložil řádně vedené účetnictví, neunesl své důkazní břemeno a v důsledku toho nelze stanovit daňovou povinnost na dani z příjmů právnických osob podle § 92 daňového řádku, tj.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

dokazováním. Správní orgány proto byly oprávněny stanovit daň podle § 98 odst. 1 daňového řádu, tj. podle pomůcek, které mají k dispozici, nebo které si sami obstarají, a to i bez součinnosti s žalobcem.

9. Žalovaný uvedl, že v doplněném odvolacím řízení pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2012, 2013 a 2014 vycházel ze zjištění a závěrů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, které jsou zaznamenány v úředních záznamech č. j. 6213749/19/2000-11430-100800, č. j. 6214178/19/2000-11430-100800 a č. j. 6214663/19/2000-11430-100800. Podle těchto závěrů byly použity k vyměření daně z příjmů právnických osob důkazní prostředky, které jím nebyly zpochybněny, a vlastní poznatky získané při správě daní. Pro výpočet daně z příjmů právnických osob za rok 2012, 2013 a 2014 byly využity kupní smlouvy předložené žalobcem při zahájení daňové kontroly a důkazní prostředky, které správce daně získal ze spisu žalobce od správce daně z převodu nemovitostí, jímž je Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště Plzeň-sever. Žalovaný uvedl, že pro výpočet základu daně a daně z příjmů právnických osob za rok 2012, 2013 a 2014 naopak nemohly být využity údaje z podaných daňových přiznání, protože žalobce nepředložil řádně vedené účetnictví a správce daně tak nemohl ověřit, zda výsledek hospodaření za tato zdaňovací období uvedený na ř. 10 v podaných daňových přiznáních je správný.
10. Žalovaný poté stanovil daň za rok 2012 podle pomůcek. Konstatoval, že podle zjištění došlo v roce 2012 k prodeji následujících nemovitostí: pozemku p. č. XA podle kupní smlouvy ze dne 16. 4. 2012 za cenu 250 000 Kč; pozemku p. č. XB podle kupní smlouvy ze dne 29. 6. 2012 za cenu 101 600 Kč; rozestavěné budovy na parcele č. XC, pozemku p. č. XC a pozemku p. č. XD podle kupní smlouvy ze dne 2. 10. 2012 za cenu 2 150 000 Kč. Žalobci tak byly žalovaným pro výpočet daně z příjmů právnických osob za rok 2012 podle pomůcek stanoveny výnosy v celkové výši 2 501 600 Kč. Žalovaný uvedl, že shodně s žalobcem má za to, že výsledek hospodaření za jednotlivé roky je tvořen rozdílem nákupní a prodejní ceny nemovitostí, který vyplývá z předaných dokladů. Žalovaný poukázal na to, že žalobce při zahájení daňové kontroly uvedl, že a) výsledek hospodaření za jednotlivé roky je tvořen rozdílem nákupní a prodejní ceny nemovitostí, který vyplývá z předaných dokladů; b) za roky 2011 - 2014 žalobce realizoval pouze 2 developerské projekty - Líně, N. K., a Železná Ruda, Hotel Š., přičemž v Železné Rudě se jednalo o prodej budov v nezměněném stavu a v Líních šlo o prodej pozemků; c) s činností v kontrolovaných letech nebyly žádné provozní náklady a drobné náklady spojené s parcelací a bankovními poplatky nebyly uplatňovány. Náklady tak jsou stanoveny ve výši kupních cen uvedených v kupních smlouvách o nákupu uvedených nemovitostí. Na základě reakce na Seznámení ze dne 6. 3. 2020 byly následně žalovaným zohledněny náklady na provedení díla (stavební úpravy) týkající se kupní smlouvy uzavřené mezi panem N. a paní A., tj. odměna za provedení díla ve výši 744 929 Kč. V uvedené souvislosti přihlédl žalovaný k tomu, že součástí této kupní smlouvy je rovněž smlouva o dílo specifikující rozsah stavebních úprav, které byly provedeny na převáděné stavbě, přičemž měl za nepochybné, že předmětem kupní smlouvy byla rozestavěná stavba, s níž tyto náklady souvisely. Výše nákladů byla teda stanovena takto: pozemek p. č. XA - 100 000 Kč; pozemek p. č. XB - 13 450 Kč; pozemek p. č. XE - 655 Kč; rozestavěná budova na p. č. XC + pozemky p. č. XC a p. č. XD - 1 400 000 Kč; náklady na provedení díla (stavební úpravy) - 744 929 Kč. Žalobci tak byly stanoveny náklady v celkové výši 2 259 034 Kč. Žalovaný uzavřel, že daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob za rok 2012

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

byla, po úpravě na základě reakce na Seznámení, podle pomůcek stanovena ve výši 45 980 Kč.

11. Žalovaný rovněž stanovil daň za rok 2013 podle pomůcek. Konstatoval, že výnosy byly stanoveny ve výši kupních cen uvedených v kupních smlouvách o prodeji následujících nemovitostí takto: pozemky p. č. XF, XG a XH 1 za cenu 175 000 Kč, budova č. p. X + parcela č. XI + parcela p. č. XJ + 10 bytových jednotek za cenu 3 900 000 Kč, bytová jednotka č. 464/206 za cenu 270 000 Kč, bytové jednotky č. X, č. X a č. X za cenu 800 000 Kč. Žalobci tak byly stanoveny výnosy v celkové výši 6 145 000 Kč. Pro stanovení nákladů byly opět použity údaje v kupních smlouvách a v návrzích kupních smluv, které mají spojitost s prodejem nemovitostí uvedených pro výpočet výnosů. Výše nákladů byla stanovena takto: pozemky p. č. XF, XG a XH - 1 175 000 Kč; budova č. p. X na pozemcích st. X a st. X - 805 740 Kč; budova č. p. X a č. p. X na pozemcích st. X a st. X a "a" (prodej 44,80 %) - 1 069 810,56 Kč. Žalobci tak byly stanoveny náklady v celkové výši 3 050 550,56 Kč. Žalovaný uzavřel, že daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob za rok 2013 byla podle pomůcek stanovena ve výši 587 860 Kč.
12. Žalovaný dále stanovil daň za rok 2014 podle pomůcek. Konstatoval, že výnosy byly stanoveny ve výši kupních cen uvedených v kupní smlouvě a v návrhu kupní smlouvy o prodeji následujících nemovitostí takto: jednotka č. 464/303 za cenu 300 000 Kč a jednotka č. 464/304 za cenu 450 000 Kč. Žalobci tak byly stanoveny výnosy v celkové výši 750 000 Kč. Pro stanovení nákladů byly opět použity údaje v kupní smlouvě a v návrzích kupních smluv, které mají spojitost s prodejem nemovitostí uvedených pro výpočet výnosů. Výše nákladů byla stanovena takto: budovy č. p. X a č. p. X na pozemcích st. X a st. X a "a" (prodej 9,57 % podílů) - 228 528,72 Kč. Žalovaný uzavřel, že daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob za rok 2014 byla podle pomůcek stanovena ve výši 98 990 Kč.
13. Žalovaný se následně zabýval odvolacími důvody žalobce. Připomněl, že v průběhu odvolacího řízení jím byl změněn právní názor správce daně. Z toho důvodu žalovaný vyhodnotil již jako bezpředmětné odvolací námitky týkající se zdaňovacího období 2013 a 2014 související s nesouhlasem s výší vyměřené daně, protože stanovení základu daně nemá oporu v provedeném dokazování a v daňovém spisu, neboť požadavku žalobce na stanovení daně podle pomůcek bylo v řízení vyhověno. Žalobcem zmíněné náklady, které jím musely být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů za zdaňovací období 2012 byly zohledněny, a to částkou odpovídající výdajům na nákup pozemků prodaných panu P., tak rovněž částkou odpovídající výdajům na provedení díla na základě smlouvy ze dne 2. 10. 2012, uzavřené mezi žalobcem (jako prodávajícím) a P. N. a paní A. Š. (jako kupujícími).
14. K reakci ze dne 24. 3. 2020 žalovaný uvedl, že žalobce zejména upozornil, že náklady na pořízení nemovitých věcí nebyly jedinými náklady, které je třeba zohlednit. Žalovaný konstatoval, že žalobce na podporu svých tvrzení předložil další důkazní prostředky, a to technickou zprávu, Situaci, vytyčovací výkres, podélný profil komunikace a fotografie, přičemž tyto dokumenty měly dle tvrzení žalobce prokazovat vynaložení nákladů souvisejících s úpravou komunikace. Žalovaný konstatoval, že ve Sdělení ze dne 8. 4. 2020 upřesnil, že tyto důkazní prostředky prověřil a zjistil, že se zřejmě jedná o listiny, které jsou součástí projektové dokumentace komunikace vybudované v souvislosti s výstavbou rodinných domů v lokalitě N. K. - Líně. Investorem této stavební akce je dle údajů uvedených na předložených dokumentech společnost expand holding SE, Sokolovská 366/84, 186 00 Praha 8, tedy společnost odlišná od žalobce. Žalovaný prověřil informace o

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

výstavbě komunikace na webových stránkách Katastru nemovitostí s tím, že podle aktuálních údajů je v nich zanesena zdokumentovaná komunikace i dokončená výstavba rodinných domů. Nicméně dle Situace komunikace souvisela zřejmě s výstavbou jiné fáze výstavby rodinných domů. Žalovaný připomněl, že v souvislosti s developerským projektem Líně – N. K. byly předmětem zdanění tyto příjmy: ve zdaňovacím období roku 2012: prodej pozemku p. č. XB a pozemku p. č. XE podle kupní smlouvy ze dne 29. 6. 2012 za cenu 101 600 Kč panu J. P. a prodej rozestavěné budovy na parcele č. XC, pozemku p. č. XC a pozemku p. č. XD vč. ceny díla podle kupní smlouvy ze dne 2. 10. 2012 za cenu 2 150 000 Kč panu P. N. a paní Š. A. Ve zdaňovacím období roku 2013: prodej pozemku p. č. XF, pozemku p. č. XG a pozemku p. č. XH o výměře 428 m² podle návrhu kupní smlouvy o převodu vlastnického práva k nemovitostem a smlouvy o zřízení věcného břemene bez data a podpisů za cenu 1 175 000 Kč panu M. K. Na Situaci však není zřejmá souvislost s výstavbou na pozemku p. č. XB a p. č. XE prodaného J. P. a stejně tak ani s výstavbou na pozemku č. XC, p. č. XC a p. č. XD souvisejícího s prodejem rozestavěné budovy panu P. N. a paní Š. A., protože uvedené stavby zde nejsou zaneseny. Žalovaný měl za to, že předložená projektová dokumentace komunikace tak není dostatečným důkazem o souvislosti nákladů na její výstavbu s těmito prodanými pozemky, neboť dotčené pozemky nejsou součástí projektu a není tedy patrné, zda vlastníci těchto pozemků náklady na výstavbu související komunikace hradili právě tomuto dodavateli (tj. žalobci). Uzavřel, že uvedené náklady nelze zohlednit při stanovení základu daně. K prodeji pozemku p. č. XF, p. č. XG a p. č. XH panu M. K. uvedl, že dle Situace jsou tyto výstavbou dotčeny. Nicméně již v Seznámení byly v souvislosti s tímto prodejem stanoveny náklady ve výši příjmů z prodeje v souladu s § 24 odst. 2 písm. t) ZDP. Důvodem byla skutečnost, že pořizovací cena pozemků, která je souvisejícím nákladem, činila 1 449 855 Kč a převyšovala tedy příjem z nich dosažený. Byla proto daňově účinným nákladem jen do výše příjmů z prodeje, tj. do částky 1 175 000 Kč. Z tohoto důvodu již byla v řízení zohledněna maximální možná výše vynaložených nákladů souvisejících s prodejem pozemků ve výši 1 175 000 Kč. S ohledem na uvedené ustanovení tedy žalovaný nemohl zohlednit další náklady související s prodejem tohoto pozemku.

15. K reakci ze dne 8. 4. 2020 žalovaný uvedl, že žalobce požadoval doplnění tak, aby mu bylo jasně vysvětleno, jak žalovaný dospěl ke svým závěrům stran uplatnitelných nákladů ve zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014, a stanovení nové lhůty. Žalovaný uvedl, že se neztotožnil s názorem žalobce o nutnosti vedení dalšího řízení ve věci objasňování závěrů žalovaného stran stanovených nákladů za zdaňovací období roku 2013 a 2014, protože se způsobem a podklady, které použil pro stanovení daně podle pomůcek za tato zdaňovací období, byl již žalobce podrobně seznámen v Seznámení. Následné návrhy na zohlednění dalších nákladů, ke kterým byly žalobcem doloženy podklady, přitom částečně zohlednil a žalobci sdělil důvody částečného zohlednění. Uvedl, že žalobce byl současně upozorněn, že na hodnocení doplněného odvolacího řízení mu byla vždy poskytnuta dostatečná lhůta na reakci. Přesto jej informoval, že v rámci snahy o naplnění zásady spolupráce a vstřícnosti vyčká s vydáním konečného rozhodnutí po rozumně zdůvodnitelnou dobu, a to do 27. 4. 2020, tj. o dalších 19 dnů.
16. K reakci ze dne 27. 4. 2020 žalovaný shrnul, že žalobce neměl námitek proti zohlednění částky 744 929 Kč v roce 2012, současně však požadoval zohlednit při výpočtu daně za zdaňovací období 2012 a 2013 další náklady vynaložené na projekt Líně – N. K., tj. náklady na úpravy komunikace s tím, že předložená projektová dokumentace je důkazem, že práce probíhaly. Žalovaný konstatoval, že k uplatnění těchto nákladů se již vyjádřil výše, a

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

připomněl svou argumentaci. Poukázal na to, že bylo na žalobci, aby předložil dostatečně konkrétní podklady, na základě kterých by mohlo dojít k úpravě stanovené daně, resp. mohla být odpovídající část vynaložených nákladů zohledněna.

17. Žalovaný též připomněl, že daň byla stanovena podle pomůcek, a v této souvislosti konstatoval, že žalobcem nebyly splněny zákonné povinnosti, resp. že nedostatek a absence důkazů neumožnily dostatečně spolehlivě stanovit daň dokazováním. Dle žalovaného se jak volba, tak i použití pomůcek pohybovaly v intencích zákonem vyžadované správní úvahy. Způsob stanovení daně byl veden maximální snahou stanovit daň přiměřeně. Tento postup je přitom logický, vycházející z podkladů doložených žalobcem, údajů veřejně dostupných a byly v něm využity principy dané zákonnými normami; je opřený o racionální a logickou úvahu. Žalovaný byl přesvědčen, že pokud žalobce polemizuje s výsledným určením daňové povinnosti, pak pro zohlednění dalších navrhovaných položek musí být schopen předložit dostatečně konkrétní a podložené důkazy. Důkazní prostředky jím předložené však tento předpoklad nesplňují.
18. Pokud žalobci není jasné, proč nebyl poměr nákladů vyšší a tvrdí, že není jasné, z čeho správce daně při výpočtu vycházel, žalovaný konstatoval, že již v Seznámení jasně uvedl, že správce daně pro stanovení nákladů vycházel z kontrolního posudku ze dne 18. 6. 2019 č. 66a-2019. Žalovaný tedy odmítl námitku žalobce, že nevysvětlil, jak k údajům v tabulkách dospěl. Konstatoval, taktéž, že žalobci byl zaslán kontrolní posudek. Písemnost byla do datové schránky zástupce žalobce dodána dne 29. 4. 2020, do stanoveného termínu však nebyla doručena.
19. Žalovaný konstatoval, že v rámci řízení se zabýval všemi zjištěnými skutečnostmi a jednotlivými důkazními prostředky navrženými žalobcem, které nebyly zpochybněny, a proto je bylo možno použít jako pomůcky. Uvedený postup měl za souladný s § 98 odst. 3 daňového řádu.
20. Žalovaný shrnul, že v rámci řízení byly splněny veškeré procesní podmínky nastíněné v judikатурním přehledu právního rámce, opravňující ho ke zvýšení základu daně za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Platební výměry tudíž po provedeném odvolacím řízení změnil tak, jak je uvedeno ve výrokové části žalobou napadeného rozhodnutí. Závěrem žalovaný upozornil na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3441/11. Shrnutí, že se s odvolacími námitkami vypořádal v rozsahu, v jaké jsou relevantní ke změně právního názoru. Dodal, že v rámci odvolacího řízení nevyšly najevo žádné nové skutečnosti, které žalobce v odvolání neuplatnil, ale měly by podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by měl správce daně při rozhodování přihlídnout, ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

21. Žalobce v podané žalobě předně namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a do určité míry nepřezkoumatelné.
22. Žalobce sice souhlasil s tím, že mu byla stanovena daň dle pomůcek, rozhodně však nesouhlasil s výslednou, žalovaným vyčíslenou částkou daně, jelikož byla určena v nesprávné výši. Vysvětlil, že v průběhu daňové kontroly nemohl řádně unést své důkazní břemeno, a to jednak v důsledku krádeže části dokladů, které již nebylo možno získat od dodavatelů, neboť ti v mezidobí ukončili svou činnost. Dále daňový poradce I. A., jenž byl

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

žalobcem pověřen zpracovávat jeho daňová přiznání, v roce 2015 zemřel a žalobce se až v roce 2016 dozvěděl, že daňová přiznání jím nebyla podávána. Z pozůstalosti I. A. získal žalobce toliko kopie dotčených daňových přiznání, jiné doklady mu nebyly vráceny. Zdůraznil, že o nesplnění své daňové povinnosti nevěděl, proto ihned, kdy se o tom dozvěděl, podal daňová přiznání a poskytl správci daně součinnost. S ohledem na skutečnost, že žalobce neměl k dispozici značnou část dokumentů, nebylo lze provést ani rekonstrukci účetnictví, jež byla původně se správcem daně dohodnuta. Jelikož ke stanovení daně dle pomůcek nedošlo vlivem úmyslného porušování daňových povinností žalobce, očekával, že finanční orgány budou při stanovení daňové povinnosti dle pomůcek s žalobcem spolupracovat ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.

23. Namítal, že byt byl žalovaným seznámen se změnou právního názoru, přípisem ze dne 9. 3. 2020, bylo tak učiněno opožděně a na součinnost již zjevně nebyl dán časový prostor, tudíž s ní ani nebylo počítáno, což vyústilo ke stanovení daně v nesprávné výši.
24. Žalobce taktéž namítal, že žalovaný při stanovení výše daně nezohlednil veškeré náklady, které musely být nutně vynaloženy žalobcem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně odkázal na Developerský projekt Líně, N. K., kdy žalovaný uznal žalobcem vynaložené náklady na něj v nižší výši. Navíc označil odůvodnění žalovaného v tomto směru za nepřezkoumatelné. Uvedl, že opakovaně žádal žalovaného o vysvětlení těchto dalších nákladů. Žalovaný na to reagoval zasláním posudku vypracovaného Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, žalobce však již neměl dostatečný prostor na něj odpovědět, když žalovaným daná lhůta uplynula předtím, než byl žalobci přípis doručen a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno bezprostředně poté. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný byl povinen postupovat v souladu se zásadou správného zjištění a stanovení daně, což vyžaduje, aby při zdanění výnosu byly do základu daně zahrnuty i náklady nutné na dosažení, zajištění a udržení výnosu (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, sp. zn. 8 Af 71/2011, ze dne 25. 7. 2007, sp. zn. 1 Afs 1/2007, a ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005).
25. Žalovanému žalobce vytknul, že se nepokusil zjistit více informací od jiných správních orgánů (např. od stavebního úřadu), ani od dalších subjektů (např. společnosti expanding holding SE či od bankovních ústavů). Rovněž tak se žalovaný nepokusil získat a posoudit informace o srovnatelných daňových subjektech (např. z obchodního rejstříku či evidence Českého statistického úřadu dle NACE kódu).
26. Namítal, že část žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný založil na nepřezkoumatelném posouzení zpracovaném Finančním úřadem pro hl. m. Prahu.
27. Co se týče zdaňovacího období let 2012 a 2013 a Developerského projektu Líně, N. K., žalobce nesouhlasil s tím, že do základu daně byly žalovaným zahrnuty pouze výnosy z projektu, ale nikoli náklady nutné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Připustil, že žalovaný do základu daně některé náklady zahrnul, další náklady však byly žalovaným opomenuty. Uvedl, že developerský projekt vznikl na pozemcích, kde se původně nacházelo pole. Žalobce proto musel před výstavbou rodinných domů tyto pozemky upravit a vystavět komunikaci. Dané práce byly schváleny stavebním úřadem, který zajisté příslušné dokumenty uchovává; tyto dokumenty jsou pak důkazem o tom, že stavební práce zde probíhaly.
28. Žalobce navíc k Developerskému projektu Líně, N. K. doložil další důkazy, prokazující vynaložení nákladů na jeho realizaci, a to fotografie, technickou dokumentaci a výkresy,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

kteře prokazují, že žalobce vynaložil náklady na nutnou úpravu pozemní komunikace. Žalobce byl totiž zadavatelem těchto prací a hradil je, jelikož byl v dané době vlastníkem dotčených pozemků. Nesouhlasil s tím, že žalovaný dané náklady odmítl v bodě 87 žalobou napadeného rozhodnutí uznat s odůvodněním, že není patrné, zdali vlastníci pozemků hradili náklady na výstavbu komunikace žalobci. Žalobce zdůraznil, že výstavba komunikace byla součástí přípravných prací a úprav pozemků, bez nichž by pozemky nebylo možno prodat novým vlastníkům. Navíc potřebné práce proběhly předtím, než noví vlastníci pozemky zakoupili.

29. Žalobce v případě daného projektu rovněž namítal, že žalovaný své závěry o neznatelnosti dalších nákladů dovozoval jen z informací dostupných v rámci Katastru nemovitostí. Od stavebního úřadu však žádné informace nežádal.
30. Text bodu 94 žalobou napadeného rozhodnutí žalobce označil za vnitřně rozporný, jelikož zde žalovaný nejprve polemizuje s tím, zda práce na výstavbě komunikace zadávali noví vlastníci, následně potvrzuje, že tyto musely proběhnout ještě před prodejem pozemků. Žalobce upozornil i na to, že žalovaný, ačkoliv byla daň stanovena dle pomůcek, odmítl uznat náklady na výstavbu komunikace pro neunesení důkazního břemene, když k tíži žalobce hodnotil, že nedoložil jejich výši. Zároveň byl přesvědčen, že žalovaný se měl pokusit získat potřebné informace od společnosti expand holding SE, od bankovních institucí a mohl zjistit i obvyklou cenu prací v době rozhodné, což neučinil. Uzavřel proto, že závěry správce daně se opírají o nedostatečná skutková zjištění.
31. Co se týče dalšího zdaňovacího období let 2013 a 2014 a Developerského projektu Železná Ruda, Hotel Š., žalobce nesouhlasil s tím, že do základu daně byly žalovaným zahrnuty pouze výnosy z prodeje pozemků a budov z daného projektu. Namítal, že správce daně při stanovení daně zohlednil jen výnosy žalobce a opomněl náklady nutné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zároveň připustil, že žalovaný do základu daně zahrnul některé náklady, avšak v nesprávné výši. Navíc byl přesvědčen, že žalovaný zahrnutí těchto dalších nákladů odůvodnil nepřekoumatelným způsobem.
32. Žalobce taktéž namítal, že byt byl přípisem ze dne 9. 3. 2020 seznámen se změnou právního názoru žalovaného, byly mu v rámci předestřené názoru předloženy nesrozumitelné tabulky. Tabulky měly být zdrojem výpočtu výdajů pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce vytkl žalovanému, že z tabulek nevyplývá, co je zdrojem údajů v nich prezentovaných. Zdůraznil, že opakované upozorňoval žalovaného na nesrozumitelnost tabulek a z nich odvozených závěrů; přičemž až bezprostředně před vydáním žalobou napadeného rozhodnutím mu byl poskytnut posudek zpracovaný Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, ze kterého žalovaný ve věci vycházel. Poukázal na to, že posudek mu byl doručen dne 7. 5. 2020 a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 11. 5. 2020, nebyla mu tak žalovaným dána možnost sporovat tento posudek; tudíž nemohl náležitě uplatnit svá procesní práva. Zásadní vadu daného posudku spatřoval v tom, že jeho zpracovatel nenavštívil posuzovaný objekt a neměl k dispozici ani stavebně technickou dokumentaci. Dále v posudku nebylo obsaženo ničeho o stavu nemovitosti v době jejího prodeje, ani jiné skutečnosti mající vliv na cenu či uplatnitelnost nákladů. Posouzení proběhlo výlučně na základě údajů z katastru nemovitostí, google street view a mapy.cz. Shrnutí, že zdroje pro zpracování posudku byly nedostatečné a vedly k chybným, resp. nepřekoumatelným závěrům posudku. Žalobce naopak doložil znalecký posudek zpracovaný znalcem z oblasti ceny, ze kterého vyplývá, že sporovaný posudek vychází

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

z nesprávných informací. Náklady na pořízení budov a pozemků tedy měly být žalovaným uznány ve vyšší výši, než bylo vypočteno v žalobou napadeném rozhodnutím.

33. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňové rozhodnutí.
34. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 6. 9. 2020 s odkazem na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz body 14 až 29) odmítl veškeré žalobní námítky.
35. Žalovaný předně potvrdil, že v dané věci není sporným, že byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Připomněl, že v případech, kdy je daň stanovena dle pomůcek, je nutno, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě dle § 98 odst. 4 daňového řádu. Žalobce může brojit proti nejzásadnějším pochybením stran dostatečné spolehlivosti takto stanovené daně. Lze proto účinně namítat pouze, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, tj. pokud by např. vůbec neobjasnil, jak byla zvolená pomůcka konstruována. V daném případě však žalovaný zvolil jako adekvátní pomůcky pouze podklady z daňového řízení vedeného se žalobcem. V souladu s § 98 odst. 3 písm. a), d) daňového řádu byly použity k vyměření daně důkazní prostředky, jenž nebyly správcem daně zpochybněny a vlastní poznatky získané při správě daní (viz bod 37 žalobou napadeného rozhodnutí). Konstatoval, že žalobce byl v řízení seznámen s podklady, na jejichž základě došlo ke stanovení daně a taktéž mu bylo umožněno předkládat další důkazní prostředky i návrhy.
36. Poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 37/2017-69, ze kterého vyplývá (bod 80), že žalobce je v rámci své obrany povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit důkazy. Žalovaný byl přesvědčen, že žalobcem předložené důkazy ohledně výstavby komunikace shora citovaný předpoklad nesplňují (viz body 85 až 88 žalobou napadeného rozhodnutí), jelikož nemohly být využity jako pomůcky (viz bod 94 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce své povinnosti prokázat nedostatečnou spolehlivost výsledné daně nedostál, když rozporoval nedostatečnou spolehlivost výsledné daně, tedy že nedošlo k zahrnutí některých nákladů do základu daně, a v daňovém řízení zástupce žalobce si datovou zprávu s vyžádanými podklady nevyzvedl. Přičemž žalovaný řádně ve věci zohlednil ty náklady, ke kterým byly žalobcem doloženy dostatečně konkrétní podklady (viz body 44 a 80 žalobou napadeného rozhodnutí). Konkrétně se jednalo o náklady, jež musely být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to částkou odpovídající výdajům na nákup pozemků prodaných panu P., a rovněž tak částku odpovídající výdajům na provedení díla na základě smlouvy ze dne 2. 10. 2012, uzavřené mezi žalobcem jako prodávajícím a P. N. a A. Š. jako kupujícími (viz bod 9 žalobou napadeného rozhodnutí).
37. Žalovaný k žalobcem uplatněným odkazům na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že se jedná o nepřiléhavá rozhodnutí pro danou věc, neboť se netýkají stanovení daně podle pomůcek a nezohledňují ani skutkovou situaci žalobce.
38. K námitkám žalobce směřujícím proti nezapočteným nákladům v rámci Developerského projektu Líně, N. K., uvedl, že některé žalobcem uplatněné náklady byly uznány, jelikož se jednalo o náklady, které musely být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů. Naopak nebyly uznány náklady žalobce nárokové z titulu úpravy pozemní komunikace, neboť při porovnání žalobcem předložených důkazů s náhledem na webové stránky Katastru nemovitostí, je zřejmé, že úprava pozemní komunikace zřejmě souvisela

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

s výstavbou jiné fáze výstavby rodinných domů na předmětných pozemcích. Pozemky, jež byly zahrnuty žalobcem do výnosů, byly prodány až v další fázi výstavby, když v dokumentu Situace nebyla na nich výstavba zaznačena. Nadto investorem vybudování komunikace byla odlišná společnost než žalobce, a to expanding holding SE. K těmto nákladům žalobce ani nepředložil doklad, z něhož by vyplývala návaznost na výstavbu komunikace v rozhodných zdaňovacích obdobích (viz body 83, 88 až 94 žalobou napadeného rozhodnutí). Rovněž tak žalobcem doložené důkazy nemohly být využity jako pomůcky proto, že z nich nebylo lze dovodit, jaká výše nákladů byla v souvislosti s prodejem pozemků žalobcem vynaložena.

39. A k námitkám žalobce směřujícím proti nezapočteným nákladům v rámci Developerského projektu Železná Ruda, Hotel Š., uvedl, že žalobcem toliko subjektivně vnímanou nesrozumitelnost tabulek s výpočty a z nich dovozených závěrů nelze zaměňovat za nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Upozornil, že již v Seznámení ze dne 6. 3. 2020 bylo uvedeno, že správce daně pro stanovení nákladů, a to jak za rok 2013, tak za rok 2014 vycházel z kontrolního posudku č. 66a-2019 ze dne 18. 6. 2019, který byl vypracován oddělením majetkových daní správce daně. Na jeho základě pak správce daně stanovil procentní podíl jednotlivých budov a pozemků, aby mohl stanovit výši nákupní ceny jen k prodaným nemovitostem v příslušném zdaňovacím období (viz body 58 a 74 žalobou napadeného rozhodnutí). Upozornil, že žalobce byl přípisem ze dne 9. 4. 2020 informován o tom, že se způsobem a podklady pro stanovení daně podle pomůcek, byl seznámen v Seznámení a bylo mu umožněno předkládat další důkazní prostředky a návrhy. Sporný posudek byl žalobci poskytnut neprodleně k jeho žádosti ze dne 27. 4. 2020 o korespondenční nahlížení do spisu. Zástupce žalobce však datovou zprávu dodanou do jeho datové schránky dne 29. 4. 2020 nepřevzal (viz bod 11 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný touto písemností žalobci poskytl další lhůtu k případnému vyjádření. Upozornil, že již ze Seznámení, které bylo žalobci doručeno dne 9. 3. 2020 muselo být zřejmé, že žalovaný pro stanovení nákladů vycházel ze sporného posudku. Žalovaný postup žalobce, který až k žalobě předložil znalecký posudek, jímž brojí proti spornému posudku vypracovanému v daňovém řízení, označil za účelový. Zdůraznil, že správce daně použil posudek, jež byl zpracován k daňovým povinnostem žalobce, což dle konstantní judikatury vylučuje exces ke spolehlivosti stanovené daně. Tato pomůcka netrpěla závažnými logickými deficity, čímž bylo správcovi daně umožněno stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti žalobce. K výtkám žalobce, že posudek nebyl zpracován na základě kompletních informací, uvedl, že se jednalo o důsledek absence důkazů a nemožnosti stanovit daň dokazováním.
40. K žalobcem namítanému porušení zásady součinnosti žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69. Taktéž odmítl námitky žalobce ohledně neposkytnutí dostatečně dlouhých lhůt k možnosti uplatnit své reakce v řízení.
41. Žalovaný navrhl, aby soud nedůvodnou žalobu zamítl.
42. Žalovaný podáním ze dne 5. 10. 2020 doplnil své vyjádření, neboť mu byl soudem v mezidobí zaslán znalecký posudek nově žalobcem předložený k žalobě. Žalovaný jednak zdůraznil, že se jedná o nově doložený důkazní prostředek, což je nepřípustné a tudíž k němu nelze ve věci přihlížet. Zdůraznil, že se jedná o účelové jednání žalobce, neboť posudek byl předložen k prokázání tvrzení žalobce, že daň byla stanovena na základě nedostatečné spolehlivosti. Zopakoval, že žalobce měl dostatek prostoru uvedené tvrzení

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

prokázat v daňovém řízení, proto měl být tento znalecký posudek předložen v rámci daňového řízení, aby na něj mohl žalovaný řádně reagovat (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 6 Afs 395/2017-52, ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29, ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009- 91). Shrnul, že daňové subjekty mají povinnost předkládat skutková tvrzení a důkazy v nalézacím řízení před daňovými orgány. Upozornil, že žalobci muselo být zřejmé již ze Seznámení se zjištěnými skutečnostmi (doručené dne 9. 3. 2020), že správce daně vycházel při stanovení nákladů za roky 2013 a 2014 z Kontrolního posudku ze dne 18. 6. 2019 a žalobce tak měl dostatek časového prostoru, aby na něj reagoval a předkládal důkazní prostředky a návrhy. Přestože byl žalobcem nově doložený znalecký posudek vypracován již v roce 2014, přesto nebyl žalobcem v řízení dříve doložen.

43. K samotnému znaleckému posudku uvedl, že důvodem jeho vypracování bylo stanovení ceny podle platného cenového předpisu pro účely daní a poplatků jako podklad pro převod nemovitosti. Jedná se tak o znalecký posudek, který byl vypracován při prodeji nemovitosti novému majiteli, a s to společností SAXANA Group k. s., tj. pro účely jiné daně, jež vychází z odlišných principů než daň z příjmu. Nicméně žalovaný připustil, že skutečnosti v něm uvedené, by bylo lze využít pro zdaňovací období roku 2013. Za toto kontrolované zdaňovací období byl do celkových výnosů zahrnut výnos z prodeje předmětných nemovitostí uvedených ve znaleckém posudku dle kupní smlouvy ze dne 14. 9. 2013 společnosti SAXANA Group k. s. v celkové ceně 3 900 000 Kč. Tyto výnosy považoval žalovaný za jednoznačně doložené dle kupní smlouvy. Žalovaný konstatoval, že ze znaleckého posudku není patrné, jak by tento důkaz mohl ovlivnit výši nákladů (k těmto nemovitostem) stanovenou podle pomůcek, když žalovaný při stanovení pomůcek dovodil příslušné výnosy z existující kupní smlouvy uložené v katastru nemovitostí. Navíc znalecký posudek je stanoven až ke dni 6. 12. 2013 (více jak 2 měsíce po jejich prodeji novému vlastníku) a jedním z podkladů pro předložený znalecký posudek byla prohlídka se zaměřením provedená dne 19. 11. 2013 (rovněž po datu prodeje).
44. Shrnul, že předmětem znaleckého posudku je toliko část z celkových nemovitostí, které žalobce nakoupil podle kupní smlouvy ze dne 22. 3. 2012 od Svazu českých a moravských spotřebních družstev za celkovou cenu 3 900 000 Kč. Přičemž k těmto vynaloženým nákladům bylo při stanovení daně podle pomůcek přihlédnuto (viz body 51 až 59 žalobou napadeného rozhodnutí). Správce daně přitom vycházel z Kontrolního posudku ze dne 18. 6. 2019, na jehož základě pak stanovil procentuální podíl části jednotlivých budov a pozemků nakoupených od zmíněného Svazu. Ve zdaňovacím období 2013 byly prodány mimo ve znaleckém posudku zmíněných 10 bytových jednotek další 4 bytové jednotky (3 jednotky A. B. a 1 jednotka M. R.). Celkově zjištěné vynaložené náklady doložené kupní smlouvou na nákup dotčených nemovitostí ve výši 3 900 000 Kč tak byly přepočteny na prodané bytové jednotky, jak vyplývá z bodů 55 až 59 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný jednotlivé výpočetní kroky správce daně specifikoval následovně: (1) vypracování Kontrolního posudku jako podklad pro daňové řízení o ceně určené podle zvláštního předpisu podílu 1/1 nemovité věci, která byla ke dni 20. 3. 2012 vedena na LV č. X pro k. ú. X, obec X. Kontrolním posudkem byla stanovena výsledná cena po zaokrouhlení ve výši 18 279 830 Kč (z toho budova ubytovny parc. č. XI v částce 3 712 218,20 Kč, budova ubytovny parc. č. XK v částce 11 127 880 Kč, budova ubytovny parc. č. XI v částce 3 134 860,30 Kč a pozemky o celkové výměře 2 385 m² v částce 304 874,50 Kč); (2) Celková výměra pozemků 2 385 m² v částce 304 874,50 Kč rozpočítána dle velikosti konkrétních jednotlivých pozemků nově vedených pod označením: pozemek

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

st. XI o výměře 484 m² v částce 61 869,70 Kč, pozemek st. 740 o výměře 20 m² v částce 2 556,60 Kč, pozemek st. 55/2 a st. 255 o výměře 513 m² 65 576,78 Kč, pozemek st. XL o výměře 165 m² v částce 21 091,94 Kč a pozemek st. XM o výměře 1 203 m² v částce 153 779,48 Kč. Současně byl stanoven procentní podíl jednotlivých částí nakoupených nemovitostí (bod 55 žalobou napadeného rozhodnutí); (3) zjištěným procentním podílem byla rozpočítána pořizovací cena jednotlivých složek nemovitostí nakoupených dle kupní smlouvy ze dne 22. 3. 2012 od Svazu za celkovou cenu 3 900 000 Kč (bod 55 žalobou napadeného rozhodnutí – Tabulka 6); (4) Ke konkrétním prodaným částem nemovitosti v daném zdaňovacím období pak byly přiřazeny náklady k prodané budově č. p. 18 stojící na parcele p. č. XI s st. parcele XI o výměře 484 m² a pozemkové parcele p. č. XJ o výměře 20 m² (bod 57 žalobou napadeného rozhodnutí). K prodaným bytovým jednotkám byl přiřazen procentní podíl na celkovém počtu spoluvlastnických podílů 102 840, tj. zjištěn podíl 46 070 (bod 58 žalobou napadeného rozhodnutí – Tabulka 7, 8); (5) Z rozpočítané ceny jednotlivých složek nakoupených nemovitostí dle (3) byla procentním podílem 46 070/102 840, tj. 44,80 % určena cena 14 prodaných bytových jednotek v k. ú. Železná Ruda (viz bod 59 žalobou napadeného rozhodnutí); (6) Celkové náklady byly určeny součtem jednotlivých stanovených nákladů odpovídajících zjištěným výnosům vycházejících z kupních smluv o prodeji části nemovitosti v daném zdaňovacím období. Žalovaný uzavřel, že s ohledem na shora popsany postup přiřazení nákladů ke zjištěným výnosům pro stanovení daně podle pomůcek, a proto žalobcem dodatečně doložený znalecký posudek nemůže žalovaným zaujaté názory žádným způsobem ovlivnit. Znalecký posudek tak, přesvědčení žalovaného, není schopen prokázat nedostatečnou spolehlivost výsledné daňové povinnosti žalobce.

III.

Posouzení žaloby

45. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
46. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
47. Žaloba není důvodná.
48. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
49. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *„[n]jesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“*
50. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu *„[p]omůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“*
51. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu *„[d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

52. Podle § 139 odst. 1 daňového řádu „[d]aň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.“
53. Soud předně konstatuje, že ve věci není mezi účastníky sporné, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Žalobce souhlasí s tím, že mu daň z příjmu právnických osob pro rok 2012, 2013 a 2014 byla stanovena žalovaným podle pomůcek. Žalobce však nesouhlasí s tím, jakým způsobem došlo ke stanovení daně za použití pomůcek, a namítá, že mu daňová povinnost byla stanovena v rozporu se zákonem ve vyšší než správné výši.
54. Soud dále úvodem konstatuje, že žalobce v podstatné části žalobních námitek rozporoval jednotlivá zjištění učiněná žalovaným, a to jak z hlediska dokazování a správnosti zjištěného skutkového stavu, tak z hlediska závěrů, které z uvedených zjištění žalovaný učinil. Žalobce zejména namítal, že žalovaný ve vztahu k určení základu daně nezohlednil veškeré výdaje žalobce. K tomu soud uvádí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a vzhledem k tomu, že se názor soudu shoduje s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí, odkazuje soud v podrobnostech na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyložil právní základ daného případu a své závěry podložil právní úpravou i relevantní judikaturou. Soud je přesvědčen, že žalovaný pečlivě popsal zjištěný skutkový stav a konkretizoval důkazy, ze kterých vyšel; žalovaný rozvedl, jak tyto důkazy hodnotil a podrobně zdůvodnil, proč nepovažoval za relevantní některé důkazní prostředky navržené žalobcem v daňovém řízení. Vysvětlil, jakým způsobem stanovil daň, odůvodnil její výpočet, včetně výpočtu výnosů a nákladů pro účely stanovení daně, rovněž tak odůvodnil, proč některé další náklady uváděné žalobcem naopak nezohlednil. Dostatečně podrobně a věcně správně se vypořádal také s odvolacími námitkami. Za této situace soud předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou žalovaný uvedl v návaznosti na námitky vznesené žalobcem v odvolacím řízení právě v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Soud se rovněž ztotožnil s tím, že v posuzované kauze byly splněny podmínky pro aktivaci pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, jakož i se stanovením daně, jak jej provedl žalovaný.
55. K samotnému stanovení daně soud uvádí, že správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Nelze libovolně přeskokovat mezi způsoby stanovení daně, nebo dokonce stanovení daně dokazováním formálně označit za stanovení daně dle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87). Tím by byl daňový subjekt zbaven procesních práv, která mu náleží při stanovení daně dokazováním. To však nevylučuje, aby správce daně v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu jako pomůcky využil též důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44, přiměřeně srov. též rozsudek ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, č. 675/2005 Sb. NSS). Žalovaný proto nepochybil, když jako pomůcky použil získané důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny. Koneckonců mají-li se pomůcky blížit co možná nejvíce reálné daňové povinnosti, pak není nijak překvapivé, když daňové orgány využijí část získaných údajů,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

které mají nespornou vypovídací hodnotu o daňové povinnosti daňového subjektu (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka Olomouc ze dne 9. 11. 2021, č. j. 65 Af 17/2020-114).

56. Soud má za to, že v nyní posuzované věci je klíčové, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí jasně a srozumitelně popsal, jaké pomůcky využil pro stanovení daně z příjmu, včetně toho, jak vypočetl výnosy a náklady za příslušné roky pro účely stanovení daně podle pomůcek.
57. Soud uvádí, že správce daně ostatně na základě pokynu žalovaného po podaném odvolání proti platebním výměřům jasně a srozumitelně popsal, jaké pomůcky využil pro stanovení daně, již v úředních záznamech č. j. 6213749/19/2000-11430-100800, č. j. 6214178/19/2000-11430-100800 a č. j. 6214663/19/2000-11430-100800. Žalovaný následně žalobce prostřednictvím Seznámení se zjištěnými skutečnostmi jasným a srozumitelným způsobem seznámil a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Daňové orgány přitom u každého předmětného daňového období velmi podrobně a přezkoumatelně uvedly výpočet výnosů i nákladů pro účely stanovení daně dle pomůcek a následně celkový výpočet daně. Daňové orgány tedy v Seznámení jasně a srozumitelně uvedly, že výnosy stanovily ve výši kupních cen uvedených v kupních smlouvách, popř. návrzích kupních smluv o prodeji příslušných nemovitostí, a náklady stanovily podle údajů z kupních smluv, popř. návrhů kupních smluv, které mají spojitost s prodejem nemovitostí uvedených pro výpočet výnosů. Uvedly, že vyšly také z informací získaných z katastru nemovitostí a z kontrolního posudku č. 66a-2019 ze dne 18. 6. 2019 vypracovaného Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, oddělení majetkových daní podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění rozhodném. Soud opakuje, že daňové orgány všechny zjištěné údaje a výpočty pečlivě popsal a vysvětlily, a to včetně údajů obsažených v tabulkách.
58. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce poté podal návrh na doplnění dokazování, přičemž žalovaný v návaznosti na reakci žalobce změnil část výpočtu daně za rok 2012, o čemž žalobce vyrozuměl Sdělením ze dne 6. 4. 2020. Žalobce se k tomuto sdělení vyjádřil podáním ze dne 6. 4. 2020, na což žalovaný reagoval sdělením ze dne 8. 4. 2020, které obsahuje opravný výpočet. Žalobce se opět vyjádřil ke sdělení žalovaného ze dne 6. 4. 2020, na což žalovaný reagoval sdělením ze dne 9. 4. 2020. Žalobce se následně opětovně vyjádřil ke sdělení žalovaného ze dne 6. 4. 2020. Žalovaný reagoval tak, že žalobci sdělil, že mu bude zaslán kontrolní posudek a poskytnul mu další lhůtu pro vyjádření. Žalobce si uvedené dokumenty, zasláné datovou schránkou, ve stanovené lhůtě nepřevzal a dále nereagoval. Žalovaný po uplynutí stanovené lhůty k vyjádření vydal žalobou napadené rozhodnutí. Soud dodává, že žalobce nesporně, že k vydání žalobou napadeného rozhodnutí došlo sice krátce, avšak až po doručení kontrolního posudku.
59. Soud na tomto místě uvádí, že již z výše nastíněného průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalovaný neporušil zásadu spolupráce, se žalobcem po celou dobu trvání řízení řádně komunikoval, seznamoval jej se svými zjištěními i závěry, poskytoval mu prostor pro vyjádření a navrhování důkazů, a to při stanovení přiměřených lhůt, reagoval na podání žalobce a se všemi uplatněnými návrhy žalobce se také vypořádal. Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobce, že žalovaný nedal žalobci „náležitou šanci být tohoto procesu účasten“. Jelikož soud neshledal závěry žalovaného nepřezkoumatelnými, neztotožnil se ani s argumentem žalobce, že vzhledem k nepřezkoumatelnosti závěrů byly lhůty stanovené žalovaným nedostatečné. Rovněž tak je podle soudu zřejmé, že žalobce o existenci kontrolního posudku věděl (či mohl vědět) nejpozději od doručení Seznámení, tudíž soud

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

neshledal za zásadní skutečnost, že mu následně v reakci na jeho opakované (avšak blíže nespecifikované) námitky o nepřezkoumatelnosti postupu žalovaného a nevysvětlení údajů v tabulkách byl tento posudek žalovaným zaslán až před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Soud dodává, že žalobce si jej mohl včas převzít, avšak neučinil tak, přičemž vzhledem k dosavadnímu průběhu řízení se takové jednání žalobce jeví spíše jako účelové. Soud rovněž poukazuje na to, že tato poslední komunikace neobsahovala žádné pro žalobce „nové“ skutečnosti.

60. Soud ke stanovení daně v nyní posuzované věci dále konstatuje, že daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek, a to důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena *dostatečně spolehlivě* (§ 98 odst. 4 daňového řádu).
61. Žalobce přitom může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek daňový orgán hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třeba jazykovou školu či autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44, či ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, část IV. b)].
62. Naopak námitkám, které nepoukazují na takováto nejtěžší pochybení, ale „jen“ zpochybňují dostatečnou spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, nelze vyhovět. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v nedávném (a již výše citovaném) rozsudku ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44, *„[p]rávo daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně podle pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. např. rozsudek ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014 - 40, bod 36).“*
63. Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozsudku vyložil, že při přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z toho, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena *„dostatečně spolehlivě“*, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu); daňová povinnost stanovená na jejich základě by totiž měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze *celkového* výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu, může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (srov. dále taktéž např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, body 40 násl., podobně rozsudek ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52, bod 27). Podle Nejvyššího správního soudu tedy daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-48, bod 40, s citací další judikatury).

64. Soud v kontextu výše uvedeného zdůrazňuje, že žalobce netvrdí, že je stanovena daňová povinnost *v hrubém nepoměru* k výši daně, která by mu měla být stanovena. Žalobce „toliko“ tvrdí, že daň byla stanovena v nesprávné výši, jelikož nebyly zohledněny veškeré náklady nutné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud zároveň zdůrazňuje, že žalovaný žalobcem namítané skutečnosti neopomněl, nýbrž řádně vypořádal, z jakého důvodu je při výpočtu daně nezohlednil (a to jednak v rámci vypořádání odvolacích námitek a jednak v rámci samotného výpočtu daně). Žalovaný přitom na základě návrhů žalobce část nákladů, které původně nezohlednil, následně zohlednil a výpočet v průběhu odvolacího řízení upravil. Co se však týče dalších nákladů, jež žalobce požadoval zohlednit, soud přisvědčuje žalovanému, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.
65. Soud připomíná, že žalovaný uvedl, že výdaje nutné pro provedení úpravy pozemků a výstavby komunikace v rámci projektu Líně, n. K., resp. s tím související dokumenty předložené žalobcem prověřil. Žalovaný konstatoval, že zjistil, že se zřejmě jedná o listiny, které jsou součástí projektové dokumentace komunikace vybudované v souvislosti s výstavbou rodinných domů v lokalitě N. K. – Líně, přičemž investorem této stavební akce byla dle údajů uvedených na předložených dokumentech společnost expand holding SE, tedy společnost odlišná od žalobce. Žalovaný dále prověřil informace o výstavbě komunikace v katastru nemovitostí a uvedl, že podle aktuálních údajů je v nich zanesena zdokumentovaná komunikace i dokončená výstavba rodinných domů, nicméně dle předložené Situace souvisela zřejmě s výstavbou jiné fáze výstavby rodinných domů. Uvedl, že na Situaci komunikace není zřejmá souvislost s výstavbou na pozemku p. č. XB a p. č. XE prodaného J. P. a stejně tak ani s výstavbou na pozemku č. XC, p. č. XC a p. č. XD souvisejícího s prodejem rozestavěné budovy panu P. N. a paní Š. A., protože uvedené stavby zde nejsou zaneseny. Žalovaný dospěl k závěru, že předložená projektová dokumentace komunikace tak není dostatečným důkazem o souvislosti nákladů na její výstavbu s těmito prodanými pozemky, neboť dotčené pozemky nejsou součástí projektu a není tedy patrné, zda vlastníci těchto pozemků náklady na výstavbu související komunikace hradili právě tomuto dodavateli (tj. žalobci). Dále žalovaný vyložil, že

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

v případě prodeje pozemku p. č. XF, p. č. XG a p. č. XH panu M. K. jsou dle Situace tyto výstavbou dotčeny, avšak žalovaný již v Seznámení uvedl, že pořizovací cena pozemků, která je souvisejícím nákladem, převyšovala příjem z nich dosažený. Byla proto daňově účinným nákladem jen do výše příjmů z prodeje. Žalovaný uzavřel, že s ohledem na uvedené jím tedy nemohou být zohledněny další náklady související s prodejem tohoto pozemku. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobce nepředložil jakýkoliv doklad, ze kterého by bylo patrné, jaká výše nákladů byla (nebo by měla být) v souvislosti s předmětnými výnosy v souvislosti s výstavbou komunikace v příslušných zdaňovacích obdobích uplatněna. Nepředložil odpovídající výpočet kalkulovaných nákladů k jednotlivým prodaným pozemkům v dané lokalitě vypočítaný na základě doložených vynaložených nákladů. Žalovaný uvedl, že nerozporuje, že předmětná komunikace je součástí běžné infrastruktury a musí být provedena, aby pozemky (původně pole) mohly být prodány jako připravené stavební parcely, předložené důkazní prostředky však nemohly být využity jako pomůcky. Jak již bylo výše uvedeno, porovnáním předložené dokumentace s údaji zaznamenanými na webových stránkách Katastru nemovitostí se lze s velkou pravděpodobností domnívat, že pozemky, které byly zahrnuty do výnosů, byly prodány až v další fázi výstavby, neboť v Situaci nebyla výstavba na nich zaznačena. Žalovaný dodal, že jestliže investorem výstavby komunikace byla dle předložené projektové dokumentace jiná společnost, žalobce měl doložit, jaká částka nákladů mu byla touto společností účtována.

66. Soud shledal tyto závěry žalovaného zcela přesvědčivými, srozumitelnými, jasnými, logickými a přezkoumatelnými, přičemž z ničeho, co žalobce namítá, nelze podle soudu dovodit, že by stanovená daňová povinnost byla v hrubém nepoměru k výši daně, která žalobci podle žalobce měla být stanovena, či že by se žalovaný dopustil excesu. Žalobce tak podle soudu touto žalobní námitkou (a ani v daňovém řízení) neprokázal nedostatečnou spolehlivost výsledné daňové povinnosti. Žalobce sice namítal, k čemu žalovaný nepřihlédl (kromě nezohlednění konkrétních výdajů do základu daně, jak již bylo popsáno výše, například namítal, že se žalovaný nepokusil zjistit více informací od jiných orgánů, např. stavebního úřadu, či od bankovních ústavů, nepokusil se získat a posoudit informace o srovnatelných daňových subjektech), avšak nepředestřel, jak by se uvedené projevilo v celkovém stanovení daně. Soud je nadto v souladu s ustálenou shora uvedenou judikaturou toho názoru, že žalovaný neměl povinnost použít „za každou cenu“ všechny v daňovém řádu demonstrativně uvedené pomůcky, nýbrž byl oprávněn vybrat a použít pouze ty, které byly vzhledem k okolnostem případu přiměřené a vedly k dostatečně spolehlivému stanovení daně.
67. Soud dodává, že na uvedená východiska nemá vliv skutečnost, zda žalobce porušil své povinnosti úmyslně či se do dané situace dostal (slovy žalobce) vlivem objektivních okolností. Výsledek je totiž nakonec stejný: žalovaný nebyl s to stanovit daňovou povinnost dokazováním, přistoupil proto ke stanovení daně za použití pomůcek, a to v souladu se zákonem a – v tomto případě – v součinnosti se žalobcem.
68. Soud dále konstatuje, že žalobce soudu spolu s žalobou předložil také znalecký posudek zpracovaný znalcem z oblasti cen, jímž především mínil zpochybnit kontrolní posudek. Soud zdůrazňuje, že tento posudek je datován 14. 1. 2014 a žalobce jej v průběhu daňového řízení, jež skončilo až dne 11. 5. 2020 vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, neuplatnil. Dokonce se o jeho existenci ani nikterak nezmínil.
69. Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85, v jehož bodě [43] Nejvyšší správní soud uvedl, že „[d]oplnění

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

důkazů soudem v obecné rovině nepochybně možné je, a to i s ohledem na jím zmíněný princip plné jurisdikce. Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, je však situace poněkud odlišná a nelze před soudem provádět důkazy nové, resp. doplňovat dokazování z daňového řízení. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňových orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatel dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Tento závěr je zcela v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu – srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 - 135, bod [66], který odkazuje na závěry rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015 - 57, resp. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS.“ Soud přitom dodává, že stěžovatel z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu brojil ústavní stížností, kterou Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 3. 5. 2022, sp. zn. IV.ÚS 437/22.

70. Soud je přesvědčen, že žalobce znalecký posudek mohl předložit již v průběhu daňového řízení. Jak již soud uvedl výše, žalobci bylo nejpozději od doručení Seznámení zřejmé, že daň bude stanovena pomůckami a že žalovaný při jejím výpočtu vychází mj. také z kontrolního posudku. Žalobci tedy nic nebránilo, aby „svůj“ znalecký posudek žalovanému předložil a se závěry daňových orgánů tímto způsobem polemizoval. Žalobce znalecký posudek mohl žalovanému předložit také ihned po doručení kontrolního posudku, těsně před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Konečně, žalobce podle názoru soudu mohl znalecký posudek žalovanému předložit i bez ohledu na kontrolní posudek. Jednání žalobce, který tento znalecký posudek navrhl jako důkaz a předložil až Městskému soudu v Praze spolu se správní žalobou, se v tomto směru zdá jako účelové. Soud proto k žalobcem předloženému znaleckému posudku nepřihlédl a neprovedl jej jako důkaz. Soud pro úplnost dodává, že v nyní posuzované věci neshledal žádný důvod pro prolomení zásady koncentrace řízení.
71. Soud na tomto místě toliko připomíná, že ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., jelikož účastníci s tímto rozhodnutím souhlasili. Soud si je vědom toho, že žalobce požadoval v žalobě provést k důkazu listinný důkaz, a to znalecký posudek. Pokud by měl soud ve věci provádět dokazování, pak by byl povinen nařídit ústní jednání, byť by účastníci s rozhodnutím soudu bez nařízení jednání souhlasili, a listiny k důkazu na nařízeném jednání přečíst. Soud postupoval dle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014 - 48, jehož právní věta zní: „[n]avrhnou-li účastníci v řízení o žalobě provedení důkazů před správním soudem dle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s., nelze takový návrh považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s.“; soud tedy v případě, kdy účastníci souhlasí s rozhodnutím ve věci bez nařízení ústního jednání, nemá automaticky, i když účastníci navrhnou provedení důkazů v podáních, dovozovat jejich vůli ke konání ústního jednání, ale pokud soud nehodlá vyhovět návrhům účastníka na provedení důkazů pak: „ ... v rozhodnutí meritorním je povinen vysvětlit a odůvodnit, proč důkazním návrhům nevyhověl.“. V nyní posuzovaném případě soud dospěl k názoru, že znalecký posudek nebude číst k důkazu, jak již odůvodnil shora v bodě 70. tohoto rozsudku.
72. Závěrem soud v obecné rovině uvádí, že podle konstantní judikatury musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, proč správní orgán považuje námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně

provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, či ze dne 31. 3. 2004, č. j. 4 As 19/2014-35, a v neposlední řadě na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92-23). Soud je přesvědčen, že žalovaný svým povinností v tomto směru v nyní posuzované věci dostal. Soud dodává, že správní orgány nemají povinnost detailně vypořádávat každou dílčí námitku či tvrzení, resp. jak je uvedeno v bodě [9] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36, správní orgány „[n]emají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).“

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

73. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

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

Praha 29. srpna 2022

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.