



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **AC Line a.s., v likvidaci**, se sídlem Kaprova 42/14, Praha 1, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2022, č. j. 5 Af 27/2020 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se vrací** přeplatek na soudním poplatku ve výši 5 000 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) zahájil u žalobkyně dne 22. 5. 2017 daňovou kontrolu ke zjištění daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014 poté, co žalobkyně na výzvu správce daně podala dne 20. 11. 2016 daňová přiznání k dani za uvedená zdaňovací období, nicméně nepřiložila k nim příslušné účetní závěrky.

[2] Během daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně za předmětná zdaňovací období realizovala pouze dva developerské projekty, a to *Líně, Na Klínech* a *Železná Ruda, Hotel Šumava*. Konkrétně žalobkyně v roce 2012 v obci Líně prodala pozemky p. č. 759/81, 759/77, 759/61 a 759/50 včetně rozestavěné budovy na pozemku p. č. 759/61 a v obci Železná Ruda pozemek p. č. 111/18. V roce 2013 prodala žalobkyně v obci Líně pozemky p. č. 759/38, 759/39 a 759/40 (později došlo ke sloučení těchto pozemků v nynější pozemek p. č. 759/39 – pozn. NSS) a v obci Železná Ruda pozemky p. č. 55/1 a 740 včetně budovy na těchto pozemcích a dále celkem 14 bytových jednotek v budově na pozemku p. č. 55/2. V roce 2014 žalobkyně prodala v obci Železná Ruda dvě bytové jednotky v budově na pozemku p. č. 55/2. Jednalo se o prodeje nemovitostí v nezměněném stavu. Hospodářský výsledek žalobkyně byl za jednotlivá zdaňovací období tvořen rozdílem kupní a prodejní ceny nemovitostí.

[3] Na základě těchto zjištění správce daně stanovil žalobkyni platebním výměrem ze dne 7. 9. 2018, č. j. 7088080/18/2004-52523-109567, daň z příjmů za rok 2012 ve výši 190 190 Kč; platebním výměrem ze dne 7. 9. 2018, č. j. 7088165/18/2004-52523-109567, za rok 2013 ve výši 1 091 550 Kč; a platebním výměrem ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7088224/18/2004-52523-109567, za rok 2014 ve výši 142 500 Kč.

[4] Rozhodnutím ze dne 11. 5. 2020, č. j. 17390/20/5200-11431-706012, žalovaný změnil výše uvedené platební výměry tak, že daň za rok 2012 se mění na částku stanovenou podle pomůcek ve výši 45 980 Kč, daň za rok 2013 se mění na částku stanovenou podle pomůcek ve výši 587 860 Kč a daň za rok 2014 se mění na částku stanovenou podle pomůcek ve výši 98 990 Kč.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 29. 8. 2022, č. j. 5 Af 27/2020 – 49, zamítl jako nedůvodnou.

[6] Městský soud nejprve rekapituloval příslušnou právní úpravu daňového řádu a konstatoval, že mezi účastníky bylo nesporné, že došlo naplnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Žalobkyně s tímto postupem souhlasila, pouze nesouhlasila s tím, jakým způsobem byla daň za použití pomůcek stanovena, a namítala, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Dále městský soud uvedl, že v posuzované věci je důležité, že žalovaný ve svém rozhodnutí jasně a srozumitelně popsal, jaké pomůcky využil pro stanovení daně z příjmů, včetně toho, jak vypočetl výnosy a náklady za příslušné roky pro účely stanovení daně tímto způsobem.

[7] Městský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že s ní žalovaný dostatečně nespolečně pracoval a neposkytl jí dostatek prostoru pro vyjádření před vydáním jeho rozhodnutí. Městský soud nejprve zrekapituloval průběh daňového řízení. Uvedl, že žalovaný žalobkyni se svými závěry seznámil prostřednictvím přípisu „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi*“ doručeným dne 9. 3. 2020 (dále jen „*Seznámení*“). V návaznosti na vyjádření žalobkyně k Seznámení žalovaný následně změnil část výpočtu daně pro rok 2012, o čemž žalobkyni vyrozuměl přípisem ze dne 6. 4. 2020. Následně si žalobkyně s žalovaným vyměnili ještě několik přípisů, což vyústilo v to, že žalovaný žalobkyni zaslal kontrolní posudek vyhotovený správcem daně ke zjištění ceny nemovitostí pořizovaných v obci Železná Ruda podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „*kontrolní*“).

pokračování

posudek“), a poskytl žalobkyni další lhůtu pro vyjádření do 6. 5. 2020. Žalobkyně zasláné dokumenty převzala až dne 7. 5. 2020 a dále nereagovala. Žalovaný proto dne 11. 5. 2020 vydal své rozhodnutí. Dále městský soud uvedl, že z takto nastíněného průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalovaný neporušil zásadu spolupráce, s žalobkyní po celou dobu trvání řízení řádně komunikoval, seznamoval ji se svými závěry, poskytoval jí prostor pro vyjádření, reagoval na její podání a se všemi jejími návrhy se také vypořádal. Skutečnost, že žalobkyni byl kontrolní posudek zaslán až před vydáním rozhodnutí žalovaného, městský soud neshledal za zásadní, jelikož o existenci tohoto posudku žalobkyně věděla nebo mohla vědět nejpozději od doručení Seznámení. Žalobkyně kontrolní posudek rovněž mohla včas převzít, avšak neučinila tak, což městský soud hodnotil jako účelové jednání.

[8] K námitce nesprávné výše stanovené daně městský soud uvedl, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu má daňový subjekt právo brojit proti dani stanovené podle pomůcek pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „*dostatečně spolehlivě*“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. Současně musí daňový subjekt tvrdit, že výsledná daňová povinnost, jenž mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu (byť jen odhadem) měla být stanovena.

[9] Žalobkyně však tvrdila „pouze“, že daň byla stanovena v nesprávné výši, jelikož žalovaný nezohlednil veškeré náklady nutné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomuto městský soud zdůraznil, že žalovaný namítané skutečnosti neopomněl, nýbrž řádně vypořádal, z jakého důvodu je při výpočtu daně nezohlednil. Závěry žalovaného shledal městský soud logickými a přezkoumatelnými. Z tvrzení žalobkyně nebylo možné dovodit, že by stanovená daň byla v hrubém nepoměru k dani, která jí měla být stanovena, ani že se žalovaný dopustil excesu. Žalobkyně sice uvedla, k jakým skutečnostem žalovaný nepřihlédl a jaké podklady si neobstaral, nepředestřela však, jak by se uvedené projevilo v celkovém stanovení daně.

[10] Žalobkyně městskému soudu s žalobou předložila také znalecký posudek, jímž chtěla především zpochybnit kontrolní posudek. K tomuto znaleckému posudku městský soud uvedl, že je datován ke dni 14. 1. 2014 a žalobkyně jej v průběhu daňového řízení, které skončilo dne 11. 5. 2020, neuplatnila. Dokonce se o jeho existenci ani nezmínila. Nejpozději od doručení Seznámení (tj. od 9. 3. 2020 – pozn. NSS) přitom žalobkyni muselo být jasné, že žalovaný při výpočtu daně vychází mimo jiné z kontrolního posudku, a nic jí tedy nebránilo, aby znalecký posudek přeložila a se závěry daňových orgánů tímto způsobem polemizovala. Žalobkyně mohla znalecký posudek žalovanému předložit také ihned po doručení kontrolního posudku, těsně před vydáním rozhodnutí žalovaného. Případně mohla znalecký posudek předložit i bez ohledu na kontrolní posudek. Jednání žalobkyně, která tento posudek navrhla jako důkaz až v soudním řízení, tak městský soud posoudil jako účelové a znalecký posudek jako důkaz neprovedl.

[11] Proti rozsudku městského soudu brojí žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[12] Dle stěžovatelky je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, jelikož městský soud činí vzájemně rozporné závěry, opomenul vypořádat uplatněné žalobní námítky a pouze nekriticky převzal závěry žalovaného.

[13] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud nesprávně posoudil její námitku, že v posuzovaném případě aplikací pomůcek nebyla stanovena výsledná daňová povinnost dostatečně spolehlivě, neboť byly ignorovány minimální náklady na dosažení jejich zdanitelných příjmů. Stěžovatelka uvedla konkrétní okolnosti, pro které výsledná daňová povinnost nemohla být stanovena spolehlivě a její námítky nelze považovat za nedůvodné pouze z důvodu, že nepoužila slovní spojení „*v hrubém nepoměru*“ nebo že nepředestřela, jak by se zohlednění nákladů projevilo v celkovém stanovení daně. Pokud by byly nutné výdaje zohledněny, je vcelku jasné, že by výsledná daňová povinnost byla mnohem nižší.

[14] V případě nemovitostí prodaných v obci Líně stěžovatelka tvrdí, že na těchto pozemcích, se původně nacházelo pole. Logicky je tak bylo třeba nejdříve upravit a vybudovat k nim pozemní komunikaci, aby na nich v budoucnu mohly vznikat rodinné domy. Náklady na úpravu pozemků a výstavbu komunikace však žalovaný ve výpočtech daně nezohlednil a nedbal tak na to, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě.

[15] V případě nemovitostí prodaných v obci Železná Ruda žalovaný vycházel z „*nesrozumitelných údajů v tabulkách*“. Nezabýval se stavem nemovitostí v době jejich prodeje ani jinými otázkami majícími vliv na cenu či uplatnitelnost nákladů, nenavštívil posuzované nemovitosti ani neměl k dispozici stavebnětechnickou dokumentaci. Zdroje pro zpracování kontrolního posudku tak byly nedostatečné. Dle stěžovatelky měly být rovněž uznány vyšší náklady na pořízení nemovitostí v obci Železná Ruda v porovnání s tím, jak je stanovil žalovaný.

[16] Podle stěžovatelky městský soud pochybil, pokud se ztotožnil s postupem žalovaného, který jí neposkytl dostatečný prostor pro seznámení se zjištěními daňových orgánů a reakci na ně. Stěžovatelka zejména tvrdí, že lhůta k vyjádření, která jí byla poskytnuta po zaslání kontrolního posudku byla zjevně nepřiměřená, jelikož uplynula ještě předtím, než si zasláný posudek převzala (kontrolní posudek byl stěžovatelce zaslán dne 28. 4. 2020 a lhůta k vyjádření byla stanovena do 6. 5. 2020 – pozn. NSS). V důsledku toho tak stěžovatelce žalovaný znemožnil hájit svá práva.

[17] Dále stěžovatelka nesouhlasí s tím, že městský soud neprovedl jako důkaz předložený znalecký posudek. Stěžovatelka před seznámením s kontrolním posudkem neměla racionální důvod, aby znalecký posudek předkládala. Podle stěžovatelky mohou soudy zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Provedení znaleckého posudku by přitom nepředstavovalo „*žádné obsírné dokazování*“, kterým by soud nahrazoval činnost správce daně. Podle stěžovatelky rovněž skutečnost, že městský soud rozhodoval bez nařízení jednání, jelikož účastníci s tímto postupem souhlasili, nepředstavuje důvod pro neprovedení znaleckého posudku. Pouze z důvodu, že se stěžovatelka nevyjádřila na výzvu soudu, totiž nelze usuzovat, že došlo ke „*zpětvzetí*“ důkazního návrhu.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelkou subjektivně pocítovaná nespokojenost s úrovní odůvodnění rozsudku městského soudu neznačí jeho nepřezkoumatelnost. Úvahy městského soudu nejsou ve vzájemném rozporu, pouze je

pokračování

stěžovatelka vytrhuje z kontextu. Městský soud se rovněž řádně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatelky. Žalovaný se dále ztotožňuje se závěry městského soudu.

[19] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka pouze opakuje svoji kasační argumentaci.

[20] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[23] Městský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací (viz odstavce 48 až 72 napadeného rozsudku). O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 18 stran textu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[24] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že napadený rozsudek netrpí ani vnitřní rozporností, jak namítá stěžovatelka. Dle stěžovatelky si městský soud protiřečí, jestliže na jedné straně uvádí, že daň má být podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, a na druhé straně tvrdí, že námitkám, které „jen“ zpochybňují dostatečnou spolehlivost daně nelze vyhovět. Tímto však stěžovatelka zjednodušuje úvahy městského soudu a vytrhává je z kontextu.

[25] Městský soud totiž tyto závěry převzal z judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména z rozsudků ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021 - 44, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Z této judikatury pak vyplývá, že „[d]aňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit 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 reflekovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje 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 absencí“ (rozsudek č. j. 9 Afs 77/2013 – 67). Námitky, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je zpochybňována pouze spolehlivost stanovení daně dle pomůcek (např. zpochybnění adekvátnosti použitých pomůcek) je nutno posuzovat restriktivně. Daňový subjekt nemůže v takovém případě namítat pouze dílčí pochybení správce daně při použití pomůcek, nýbrž musí svá tvrzení soustředit především ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, který mu byla stanovena, je v **hrubém nepoměru** s tou, která mu měla být stanovena. Tato svá tvrzení je daňový subjekt rovněž povinen prokázat (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 77/2013 – 67).*

[26] V kontextu výše citované judikatury tak závěry městského soudu nejsou vzájemně rozporné. Námitky, kterými nejsou tvrzena výše uvedená nejzásadnější pochybení ani hrubý nepoměr stanovené daně k dani, která měla být stanovena, totiž nemohou vést k prokázání nedostatečné spolehlivosti stanovené daně.

[27] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že městský soud pouze nekriticky převzal závěry žalovaného. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „*Jde-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“ (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Žalobní námitky stěžovatelky se přitom ve značné míře shodovaly s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení, které již byly vypořádány žalovaným v odůvodnění jeho rozhodnutí. Rozhodnutí městského soudu tak nelze s ohledem na citovanou judikaturu považovat za nepřezkoumatelné jen proto, že městský soud převzal závěry žalovaného, považoval-li je za správné.*

[28] Nejvyšší správní soud též připomíná, že, jak správně poznamenal žalovaný, nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace účastníka řízení jako celku a vypořádat se s ní. Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál.

[29] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[30] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou stěžovatelky, že městský soud nesprávně posoudil dostatečnou spolehlivost stanovené daně.

[31] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že kasační námitka stěžovatelky nedostatečné spolehlivosti stanovené daně je (shodně jako veškerá její žalobní tvrzení týkající se této otázky) velmi obecná; v kontextu shora poukazované judikatury zdejšího soudu

pokračování

(rozsudek č. j. 9 Afs 77/2013 - 67) taková argumentace nemůže v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek přinést daňovému subjektu úspěch (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 185/2022 - 48).

[32] Stěžovatelka tvrdí, že jí daň nemohla být stanovena správně, jelikož žalovaný nezohlednil náklady, které nutně musela vynaložit na úpravu pozemků a výstavbu komunikace v obci Líně k dosažení svých příjmů v letech 2012 až 2014. V této souvislosti odkazuje zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 - 35, týkající se uznání esenciálních výdajů. V tomto rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že *„jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout“*. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka ve své argumentaci zcela pomíjí, že judikatura kasacího soudu stanoví pro uplatnění esenciálních výdajů jisté předpoklady. Tyto Nejvyšší správní soud shrnul v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, dle kterého musí jít o případ, kdy není pochyb o existenci výdajů (sporná je jejich výše) a zároveň jsou splněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek. V projednávané věci pak nebyl naplněn první uvedený předpoklad. Žalovaný měl důvodné pochybnosti o tom, že stěžovatelka náklady na úpravu pozemků a výstavbu komunikace vynaložila, jelikož ze stavebnětechnické dokumentace, kterou stěžovatelka předložila, vyplývalo, že investorem této stavby byl subjekt odlišný od stěžovatelky. Stěžovatelka pochybnosti žalovaného nijak nerozptýlila, přestože o nich byla řádně informována v dostatečném předstihu před vydáním rozhodnutí žalovaného. Žalovaný tak nebyl povinen při stanovení daně stěžovatelce uznat tvrzené esenciální náklady na úpravu pozemků a výstavbu komunikace v obci Líně.

[33] V případě nákladů na dosažení příjmů z prodeje nemovitostí v obci Železná Ruda stěžovatelka tvrdí, že kontrolní posudek, ze kterého žalovaný při stanovení těchto nákladů vycházel je nepřezkoumatelný a založený na nedostatečných zdrojích. Fakticky tedy brojí pouze proti výběru konkrétní pomůcky ze strany žalovaného.

[34] V žádné z výše uvedených dílčích námitek přitom stěžovatelka netvrdí, že by jí stanovená daňová povinnost byla v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být stanovena. Nejvyšší správní soud sice souhlasí se stěžovatelkou, že není nutné, aby výslovně použila slovní spojení „hrubý nepoměr“. Z jejích tvrzení však musí být zřejmé, že stanovená daň skutečně je v hrubém nepoměru k dani, která jí měla být stanovena. Stěžovatelka nicméně netvrdí, v jaké výši měla být dle jejího názoru daň (správně) vypočtena, natož aby tuto daňovou povinnost poměřovala se závěry správce daně.

[35] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobní tvrzení stěžovatelky v řízení před městským soudem neobsahovala žádné (ani implicitní) tvrzení o hrubém nepoměru stanovené daně k dani, která jí měla být stanovena, a městský soud proto nepochybil, pokud „prostě“ námitky k nesprávnému stanovení daně shledal nedůvodnými.

[36] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčuje námitce stěžovatelky, že městský soud nesprávně aproboval postup žalovaného, který stěžovatelce neposkytl dostatečný prostor pro seznámení se zjištěními daňových orgánů a reakci na ně.

[37] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že žalovaný stěžovatelku se svými zjištěními seznámil již 9. 3. 2020 doručením Seznámení, tedy více než dva měsíce před vydáním rozhodnutí. Zde žalovaný podrobně popsal svá zjištění, která později převzal i do svého rozhodnutí, včetně toho, z jakých konkrétních podkladů vycházel. V Seznámení žalovaný vyzval stěžovatelku, aby se k němu do 15 dnů vyjádřila. Tuto lhůtu následně žalovaný stěžovatelce opakovaně prodlužoval až do 6. 5. 2020. V takto stanovené (a později prodlužované) lhůtě se stěžovatelka ke zjištěním žalovaného vyjádřila celkem čtyřikrát, přičemž žalovaný na její vyjádření vždy patřičně reagoval.

[38] Již z výše nastíněného průběhu daňového řízení je zjevné, že žalovaný postupoval v souladu se zásadou spolupráce, seznámil stěžovatelku se svými zjištěními a poskytl jí dostatečný prostor pro reakci na ně. Ostatně stěžovatelka se ke zjištěním žalovaného opakovaně vyjádřila.

[39] K námitce stěžovatelky, že neměla dostatek času na vyjádření ke kontrolnímu posudku, Nejvyšší správní soud uvádí, že tento posudek byl sice stěžovatelce doručen až dne 7. 5. 2020, tedy po uplynutí žalovaným stanovené lhůty k vyjádření, nicméně stále před vydáním rozhodnutí žalovaného, ke kterému došlo až dne 11. 5. 2020. Kontrolní posudek neobsahoval žádné podstatné informace, které by stěžovatelce nebyly známy již dříve. Veškeré údaje, které žalovaný z kontrolního posudku převzal, totiž byly uvedeny již v Seznámení. Nemožnost vyjádření ke kontrolnímu posudku navíc zapříčinila především sama stěžovatelka, jelikož již v samotném Seznámení žalovaný jasně uvedl, že údaje pro své výpočty čerpal mimo jiné z kontrolního posudku. Stěžovatelka tak měla ihned po obdržení Seznámení možnost požadovat zaslání kontrolního posudku, přesto však nejprve nepodloženě tvrdila, že není jasné, z čeho žalovaný údaje čerpal, a poté, teprve až po opakovaném prodloužení lhůty k vyjádření, požádala žalovaného o zaslání kontrolního posudku. Stěžovatelka si přitom byla vědoma (resp. musela si být vědoma vzhledem k právě uvedeným okolnostem) toho, že se blíží konec lhůty pro stanovení daně, a její postup v celém řízení se tak jeví spíše jako účelové oddalování rozhodnutí žalovaného ve snaze dosažení prekluze daňové povinnosti.

[40] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že žalovaný neporušil zásadu spolupráce a postupoval v souladu se zákonem.

[41] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud chybně neprovedl znalecký posudek, kterým se stěžovatelka snažila zpochybnit kontrolní posudek. Stěžovatelka tvrdí, že neměla racionální důvod znalecký posudek předkládat před seznámením s kontrolním posudkem a že městský soud měl posudek provést jako důkaz, jelikož ze zákona může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Nejvyšší správní soud se ani s touto námitkou stěžovatelky neztotožňuje.

[42] Městský soud v napadeném rozsudku správně poukázal na to, že stěžovatelka znalecký posudek v průběhu daňového řízení nepředložila, přestože je tento posudek datován 14. 1. 2014. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že dle judikatury zdejšího soudu „*zcela odporuje zásadě subsidiarity správního soudnictví, aby daňový subjekt přenášel těžiště dokazování v důsledku své předchozí procesní pasivity až do řízení před správním soudem*“ (viz rozsudek ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 450/2020 – 69). Soudní přezkum

pokračování

rozhodnutí daňových orgánů je koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivních veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy. Není možné, aby se žalobce pokoušel napravit v řízení soudním svoji liknavost během daňového řízení a teprve v řízení před správními soudy navrhoval provedení nových důkazů namítaje, že skutkový stav nebyl v daňovém řízení zjištěn dostatečně (srov. *Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.*: Soudní řád správní – online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016, k § 77 s. ř. s.).

[43] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že dle stěžovatelky mělo být ze znaleckého posudku zřejmé, že správce daně vycházel při zpracování kontrolního posudku z nesprávných informací. Předložený znalecký posudek tedy měl prokazovat nesprávnost jedné z žalovaným použitých pomůcek. Jak ale bylo výše uvedeno, daňový subjekt musí svá tvrzení soustředit především ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, který mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena. I pokud by tedy bylo prokázáno, že kontrolní posudek je založen na nesprávných informacích, nevedlo by to bez dalšího k závěru o nedostatečné spolehlivosti stanovené daně. Městský soud tak nebyl povinen znalecký posudek provést, jelikož by takový postup byl nadbytečný.

[44] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[45] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

[46] Stěžovatelka zaplatila soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč dvakrát (poprvé dne 16. 9. 2022 a poté znovu dne 4. 10. 2022). Stěžovatelka tak na soudní poplatek zaplatila více, než byla její poplatková povinnost, a proto byly naplněny podmínky pro vrácení přeplatku na poplatek ve smyslu § 10 odst. 1, věta druhá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Přeplatek na poplatek bude stěžovatelce vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce stěžovatelky.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 19. března 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu

