

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **P. P.,** zastoupený JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2014, č. j. 14514/14/5000-14303-702642, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2017, č. j. 5 Af 47/2014 – 65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku městského soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 5 Af 47/2014 – 65, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2014, č. j. 14514/14/5000-14306-702642. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl stěžovatelova odvolání a potvrdil čtyři rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2011, ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5842594/13/2008-24801-103432; č. j. 5847474/13/2008-24801-103432; č. j. 5851769/13/2008-24801-103432

a č. j. 5852400/13/2008-24801-103432. Daň byla ve všech případech doměřena podle pomůcek.

[2] Městský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru o nedůvodnosti všech uplatněných žalobních námitek. Městský soud konstatoval, že správce daně postupoval v intencích § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „daňový řád“, stěžovateli srozumitelným způsobem oznámil, že pro výpočet marže použil údaje srovnatelného subjektu, který dostatečným způsobem identifikoval. Výši uplatněné obchodní marže vyhodnotil městský soud za přiměřenou.

[3] K námitce, jestli vzaly správní orgány v potaz dobu, po kterou daný subjekt podniká, městský soud dovodil, že v daném kontextu není tento parametr podstatný. Srovnatelný subjekt byl použit nikoliv pro odůvodnění výše zisku, ale pro obchodní marži, tedy rozdíl mezi cenou aut při nákupu a prodeji. Doba podnikání na uvedené nemá vliv.

[4] Konečně městský soud nepřisvědčil ani námitce vznesené u jednání, že použití množného čísla v § 98 odst. 3 daňového řádu znamená, že je třeba vždy srovnávat více jiných subjektů. Dle městského soudu z podstaty věci plyne, že je nutno vždy srovnávat minimálně dva subjekty, tedy subjekt, u kterého je stanovována daň podle pomůcek, a jiný srovnatelný subjekt.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“

[6] Stěžovatel má za to, že při stanovení daně podle pomůcek je nezbytné, aby tyto byly získány v souladu se zákonem, dále aby byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a také aby byly správně hodnoceny. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že při porovnání srovnatelných subjektů podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu postačuje vybrat jeden srovnatelný subjekt, ale je toho názoru, že je povinností správce daně porovnávat minimálně tři subjekty. Poněvadž je to pouze správce daně, kdo vybírá konkrétní srovnatelný subjekt, nemá kontrolovaný daňový subjekt žádnou možnost zhodnotit, proč správce daně vybral právě ten konkrétní subjekt, jakým způsobem jej vyhledal, jak od něj získal informace, jak je hodnotil apod., a ani to, zda na trhu nepůsobí jiný subjekt splňující příslušné podmínky, při jehož porovnání by byla vypočtena daň dle pomůcek nižší. Podle § 98 daňového řádu musí být daň stanovena spolehlivě; v opačném případě správce daně není oprávněn stanovit daň podle pomůcek a je povinen daň s daňovým subjektem sjednat (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Pouze při srovnání reprezentativního vzorku daňových subjektů lze dle stěžovatele stanovit daň dostatečně spolehlivě.

[7] Stěžovatel dále namítá, že pokud správce daně pro stanovení daně použije porovnání srovnatelných daňových subjektů, musí zohlednit všechny ekonomicky relevantní okolnosti, tedy rovněž dobu působení subjektu na trhu. Jestliže správce daně neuvádí, zda tak učinil či nikoli, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[8] Závěrem stěžovatel namítá, že žalovaný nijak neodůvodňuje svůj názor, z jakého důvodu má zvolený srovnatelný subjekt za subjekt vyhovující tomu, aby byla daň stanovena spolehlivě. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[9] Stěžovatel s ohledem na uvedené navrhuje zrušení napadeného rozsudku, případně i rozhodnutí žalovaného a správce daně.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Má za to, že z ust. § 98 odst. 3 daňového řádu neplyne žádný minimální počet daňových subjektů, které je třeba porovnávat a tento minimální počet není stanoven ani judikaturou. Žalovaný připomněl, že skutečnost, že pro výpočet marže použil správce daně údaje srovnatelného subjektu, byla stěžovateli sdělena již dne 19. 8. 2013; ten byl dle jeho názoru dostatečně identifikován. Dobu působení subjektu na trhu žalovaný nepovažuje pro projednávanou věc za relevantní, neboť nebyla srovnávána výše zisku, nýbrž výše obchodní marže. V podrobnostech odkázal na svá předchozí podání, na napadené rozhodnutí i rozsudek městského soudu, s nímž se ztotožnil.

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost splňuje podmínky řízení a je přípustná a projednatelná.

[12] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud se dále zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek. Kasační soud se totiž nemůže věcně zabývat námitkami, jimiž stěžovatel rozšířil žalobu po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s. Takové námitky jsou nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004 – 48, nebo ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 70/2011 – 239, č. 2929/2013 Sb. NSS, odst. 43).

[14] Řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námitky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudky ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 – 69, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 – 92, ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 – 407, či ze dne 16. 12. 2009, č. j. 6 A 72/2001 – 75). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě předložit veškeré žalobní body (viz nález ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, či ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, bod 39).

[15] Pokud žalobce doplní žalobu po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby o další argumenty, je třeba rozlišit, zda tyto argumenty pouze upřesňují či podrobněji rozvíjejí námitky uplatněné v žalobě, nebo zda nepřípustně rozšiřují žalobu o další žalobní body (viz rozsudek ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 – 43, č. 685/2005 Sb. NSS).

[16] Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 16. 6. 2014. Žaloba byla podána dne 15. 8. 2014. Lhůta pro podání žaloby a současně pro její rozšiřování o další žalobní body uplynula dnem 18. 8. 2014.

[17] Stěžovatel v žalobě uplatnil jednak námitku, že správce daně nepřihlédl k výhodám pro daňový subjekt, a dále že nebyla dostatečně přezkoumána spolehlivost stanovené daně, konkrétně, že správce daně nezdůvodnil, proč byla jako pomůcka použita právě marže ve výši 12 %. Až po lhůtě pro podání žaloby stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného zaslané soudu dne 24. 11. 2014 žalobu rozšířil o námitky, že správcem daně nebyl specifikován srovnatelný subjekt a že z jeho rozhodnutí není zřejmé, zda byla zohledněna doba, po kterou tento subjekt působí na trhu. Další námitku, konkrétně, že § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu je nutné interpretovat tak, že daňový subjekt, kterému je daň stanovována podle pomůcek, musí být porovnáván minimálně se dvěma dalšími srovnatelnými subjekty, uplatnil stěžovatel až při jednání před městským soudem konaném dne 3. 10. 2017.

[18] Nejvyšší správní soud má za to, že ani při velice shovívavém náhledu na stěžovatelovu argumentaci nelze opožděné námitky akceptovat jako řádné, a tedy je považovat za rozšíření již v žalobě velice obecně přednesené argumentace ohledně spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že se uvedenými námitkami neměl jako s opožděně uplatněnými, a tedy nepřípustnými, zabývat ani městský soud.

[19] Nicméně, i přes uvedené a s ohledem na to, že se městský soud možnou opožděností uvedených námitek vůbec nezabýval a věcně je vypořádal, vyjádří se ke stěžovatelově kasační argumentaci i Nejvyšší správní soud.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Ze spisu bylo zjištěno následující. Stěžovatel v řádných přiznáních k DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2011 nepřiznal DPH z pořízení ojetých vozidel z jiného členského státu. Výhradními dodavateli byly společnosti Axus Italiana S. R. I., SA Axus a Axus Lucemburg SA., které tyto prodeje vykázaly jako dodání zboží do jiného členského státu. Také na výpisech z bankovního účtu stěžovatele byly zjištěny úhrady těmto dodavatelům. Hodnota těchto vozidel tvořila za první čtvrtletí roku 2011 částku cca 9 mil. Kč, za druhé čtvrtletí cca 12 mil. Kč, za třetí čtvrtletí částku cca 20 mil. Kč a za čtvrté čtvrtletí částku cca 10 mil. Kč.

[22] Správce daně se opakovaně pokoušel zahájit u stěžovatele daňovou kontrolu, ale ten vždy reagoval žádostí o odložení nebo zrušení termínu kontroly z důvodu ukončení podnikání, pobytu v Litvě a odcizení účetnictví. Následně stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání. Správce daně zaslal stěžovateli výzvy k odstranění pochybností, ve

kterých uvedl, že má pochybnosti zejména o tom, zda přijatá zdanitelná plnění, zvláště zboží pořízené z jiných členských států EU, byla použita k uskutečnění stěžovatelovy ekonomické činnosti. Stěžovatel k výzvám uvedl, že mu bylo účetnictví ukradeno v Polsku a že žádá o odložení jednání o cca půl roku (na prosinec 2013), kdy se vrátí z Litvy. Správce daně v úředních záznamech konstatoval, že stěžovatel nevyhověl výzvám a neposkytl potřebnou součinnost. Současně stěžovatele informoval o tom, že daň nelze stanovit dokazováním, a proto bude stanovena podle pomůcek. Stěžovatel reagoval návrhem ze dne 6. 8. 2013 na pokračování v postupu k odstranění pochybností a přislíbil, že se pokusí zkontaktovat dodavatele a odběratele z roku 2011. Správce daně dne 19. 8. 2013 doručil stěžovateli sdělení, že neshledal důvody k pokračování v dokazování, protože stěžovatel nenavrhl konkrétní důkazní prostředky. Současně správce daně stěžovateli zaslal i úřední záznamy s vyčíslením daně stanovené podle pomůcek. Stěžovatel v reakci ze dne 22. 8. 2013 opětovně navrhl pokračovat v postupu k odstranění pochybností, nesouhlasil s postupem správce daně a uvedl, že vozy prodal zahraničním firmám, a tudíž se má jednat o osvobozená plnění. Přislíbil zaslání některých kopií účetních dokladů. Správce daně opět konstatoval, že neshledal důvody k pokračování v postupu k odstranění pochybností a zaslal stěžovateli sdělení doručené dne 3. 9. 2013. Stěžovatel následně doložil kopie 11 faktur vydaných za prodej vozidel pro odběratele v Rumunsku a dva mezinárodní přepravní listy. Správce daně pak hodnotil nové důkazy a zjistil, že nelze nijak identifikovat, zda takto měly být prodány vozy, které stěžovatel pořídil z jiných členských států. Navíc tím, že doklady byly vystaveny v češtině a příjmové doklady nebyly vůbec potvrzeny odběratelem, vzbudily u správce daně pochybnosti, zda k těmto transakcím mohlo vůbec dojít. Proto správce daně neshledal důvod k pokračování v postupu k odstranění pochybností a daň doměřil podle pomůcek.

[23] Nejvyšší správní soud se musí předně zabývat obecně uplatněným kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ačkoli se jedná o velice obecně uplatněnou námitku, kterou stěžovatel v kasační stížnosti nijak blíže nespecifikuje, nepřezkoumatelnost je vada, kterou se musí Nejvyšší správní soud zabývat i za situace, není-li vůbec namítána, tedy *ex officio*, protože pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

[24] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z

rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[25] Rozsudek městského soudu však takovými vadami netrpí a netrpí ani jinou vadou řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Z rozsudku je zřejmé, jak městský soud o žalobě stěžovatele rozhodl i proč tak učinil. Městský soud se podle Nejvyššího správního soudu vypořádal se všemi námitkami stěžovatele vznesenými v žalobě, a z odůvodnění rozsudku jako celku je zřejmé, proč žalobu nepovažoval za důvodnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*). Pouhý nesouhlas stěžovatele se závěry městského soudu nezpůsobí jejich nepřezkoumatelnost.

[26] Stěžovatel kasační argumentací brojí proti postupu správce daně podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, konkrétně, že byl správcem daně pro výpočet obchodní marže stěžovatele jako pomůcka vybrán a srovnáván pouze jeden daňový subjekt, který navíc nebyl řádně identifikován.

[27] Stanovení daňové povinnosti je sice založeno na přednosti určení daně dokazováním, avšak v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Podle § 98 odst. 4 platí, že neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.

[28] Již na tomto místě Nejvyšší správní soud předesílá, že poté, co se seznámil se spisovým materiálem, je toho názoru, že v nyní projednávané věci byly splněny všechny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel nepředložil potřebné evidence pro účely daně z přidané hodnoty, neboť mu mělo být jeho účetnictví odcizeno, se správcem daně nespolupracoval v potřebném rozsahu s ohledem na jeho pobyt v Litvě a správce daně shromáždil dostatek pomůcek pro spolehlivé stanovení daně, jak bude rozebráno níže.

[29] Ke konkrétním stěžovatelovým námitkám Nejvyšší správní soud uvádí následující. Podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu je jednou z pomůcek porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Stěžovatel má za to, že z výkladu uvedeného ustanovení a z principu právní jistoty plyne, že aby bylo možné daň stanovit spolehlivě, musí být porovnány alespoň tři subjekty (reprezentativní vzorek).

[30] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i s daňovými orgány, že z výkladu uvedeného ustanovení toto dovodit nelze. Z § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu nevyplývá žádný minimální počet daňových subjektů, které je třeba porovnávat, a ani judikatura správních soudů nestanovuje podmínku většího počtu srovnávaných daňových subjektů. Právě naopak, jak lze vysledovat z některých Nejvyšším správním soudem projednávaných případů (srov. např. rozsudek ze dne 30. 4. 2014, č. j. 9 Afs 88/2013 – 36, ze dne 9. 3. 2011, č. j. 2 Afs 85/2010 – 119, nebo ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 123/2017 - 41), je porovnávání s jedním srovnatelným subjektem běžnou praxí, od které se nemá Nejvyšší správní soud důvod odchýlit ani v této věci. Jak již k této námitce uvedl městský soud, nutné je vždy srovnávat minimálně dva subjekty, a to subjekt, u kterého je daň doměřována podle pomůcek, s jiným, srovnatelným subjektem.

[31] Pokud jde o námitku, že správce daně nevzal do úvahy jako kritérium délku působení na trhu u srovnatelného subjektu, i tady Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i se žalovaným, že uvedené kritérium nebylo pro stanovení daně podstatné. V projednávané věci totiž správce daně nesrovnával výši zisku, nýbrž výši obchodní marže, na kterou nemá doba působení na trhu vliv; stěžovatel ostatně ani konkrétně nespecifikuje, jak doba působení na trhu ovlivňuje obchodní marži. Nejvyšší správní soud připouští, že určité rozdíly v činnosti srovnatelného subjektu a stěžovatele nepochybně existují, neboť žádné dva subjekty nepodnikají totožně, nicméně stěžovatel neprokázal, že by volba daného srovnatelného subjektu měla za následek vyměření zjevně excesivní daňové povinnosti. Jeho obecné a ničím nepodložené tvrzení o době působení na trhu na tomto závěru ničeho nemění.

[32] Pokud jde o identifikaci srovnatelného subjektu, má Nejvyšší správní soud za to, že tento byl identifikován dostatečně. Stěžovatel byl s použitými pomůckami podrobně seznámen úředními záznamy ze dne 9. 8. 2013, které mu byly doručeny dne 19. 8. 2013. Správce daně pro stanovení daně podle pomůcek nevyužil pouze informace pocházející od srovnatelného daňového subjektu, ale rovněž údaje vykázané v podaných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, výpis z bankovního účtu stěžovatele, odpovědi lucemburské, belgické a italské daňové správy na žádosti o mezinárodní výměnu informací a poznatky z mezinárodní výměny informací VIES. Srovnatelný subjekt byl v uvedených úředních záznamech identifikován, když správce daně uvedl, že se jedná o daňový subjekt totožné podnikatelské činnosti, odpovídajícího obratu a objemu vykázaných zdanitelných plnění a daňových povinností. Jedná se o subjekt srovnatelný v místě v letech 2008 a 2009, který provozuje autobazar s ojetými vozy dováženými po vlastní ose z Belgie a Itálie v objemu cca 141 700 Eur čtvrtletně. Tyto vozy jsou následně prodávány koncovým klientům s průměrnou obchodní marží ve výši cca 12 %. Porovnávaný subjekt nemá žádné zaměstnance (pouze statutární orgán) a prostory autobazaru v pronájmu. Uvedená identifikace daňového subjektu je podle Nejvyššího správního soudu zcela dostačující. Bližší údaje ke srovnatelnému subjektu nebylo možné stěžovateli sdělit i s ohledem na § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu, dle kterého se písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, zakládají do vyhledávací části spisu.

[33] Je tak evidentní, že stěžovatelovo tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu, přičemž je nutno zdůraznit i to, že při napadání konstrukce pomůcek stěžovatel neuvádí žádný konkrétní důvod, pro který by měly být posuzované daňové povinnosti stanoveny v nepřiměřené výši. Žádné důkazy, dle kterých by bylo možné dovodit, že se jím používaná obchodní marže nemohla přiblížit správcem daně stanoveným 12%, stěžovatel soudu nenabídl a celou svou argumentaci vedl pouze v obecné rovině.

[34] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že dle konstantní judikatury [srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 (publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS), ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, ze dne 27. 7. 2005, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55 (publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS), ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS)] představuje stanovení daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Je zřejmé, že vzhledem k chybějícím důkazům nemůže být tato náhradní forma zcela přesná a že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil. Co se pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123). Uvedené bylo v nyní projednávané věci splněno.

[35] Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt tedy má zacílit svá tvrzení na to, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49).

[36] V rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „(v) *rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, 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 pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by 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 (přestože maximálně kvalifikovaného), 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 (viz také rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[37] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, „(n)*ámitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. 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.*

[38] V návaznosti na uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel výslovně nerozporuje celkový výsledek stanovení daňové povinnosti a její nepřiměřenost nijak nedokládá. Správce daně využil jako pomůcky zejména nezpochybněné důkazy, vlastní poznatky a také údaje získané od srovnatelného subjektu. Nejvyšší správní soud uzavírá, že má za to, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť se správce daně nedopustil žádných excesů, logických ani početních chyb, přičemž opak stěžovatel neprokázal. Postup podle § 98 odst. 4 daňového řádu a tedy sjednání daně nebyl v tomto případě na místě, neboť daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Snaha zpochybnit postup správce daně a spolehlivost zvolených pomůcek toliko poukazem na různé možnosti výkladu § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu a velice obecně odůvodněnou námitkou ohledně doby působení daňových subjektů na trhu, se Nejvyššímu správnímu soudu jeví být spíše účelová, a tudíž nedůvodná.

[39] Ohledně tvrzení stěžovatele, že kdyby byly jako pomůcka použity údaje od jiného na trhu působícího srovnatelného subjektu, mohla by být vyměřená daň nižší, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že uvedená námitka není na místě. Správce daně volí svůj postup tak, aby na základě jemu dostupných informací, a tedy informací opatřených často bez součinnosti s daňovým subjektem, byl schopen kvalifikovaně odhadnout výši daňové povinnosti. 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 pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu). To se ovšem v tomto případě nestalo a ani z argumentace stěžovatele uvedené neplyne. Stěžovatel neuvádí, jaká byla jeho obchodní marže, a nijak neprokazuje, že marže ve výši 12%, která byla stanovena správcem daně, byla nepřiměřeně vysoká. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení. Stěžovatel však nedostatečnou spolehlivost pomůcek neprokázal.

[40] V závěru kasační stížnosti stěžovatel namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neodůvodnil svůj názor, proč má vybraný subjekt za srovnatelný, pročež má být jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný

přiměřenost uvedené pomůcky zkoumal. Šlo o daňový subjekt se stejným předmětem činnosti, obdobným obchodním modelem a řádově podobnými obraty, tedy o daňový subjekt v podstatných parametrech srovnatelný se stěžovatelem. Pouze skutečnost, že se ztotožnil se správcem daně, přičemž poukázal na jeho identifikaci v úředních záznamech ze dne 9. 8. 2013, ještě neznamená, že nedostál své povinnosti řádně odůvodnit rozhodnutí.

[41] Ze všeho, co bylo uvedeno výše, vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Neúspěšný stěžovatel proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému ji soud nepřiznal, neboť mu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 25. dubna 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu