



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **V. P.**, zast. JUDr. Libuší Zemanovou, advokátkou se sídlem B. Smetany 11a, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2012, č. j. 7052/12-1100 a ze dne 26. 9. 2012, č. j. 7058/12-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 8. 2013, č. j. 10 Af 599/2012 – 52,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „odvolací orgán“). Rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 26. 9. 2012 č. j. 7052/12-1100 bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vimperku (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 2. 2011, č. j. 5345/11/102970303494, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 119 760 Kč a sděleno penále ve výši 23 952 Kč, a toto prvostupňové rozhodnutí potvrzeno. Rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 26. 9. 2012 č. j. 7058/12-1100 došlo ke změně dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 22. 4. 2011, č. j. 26603/11/102970303494, a to tak, že výše dodatečně vyměřené daně za zdaňovací období roku 2007 se snížila z částky 223 652 Kč na částku 145 572 Kč; výše sděleného penále se snížila z částky 44 730 Kč na částku 29 114 Kč.

[2] Ke změně dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 v odvolacím řízení došlo na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 10 Af 198/2011 – 47. Dle závěrů soudu byly důvody pro doměření daně podle pomůcek dodrženy, avšak volba rozdílných srovnatelných subjektů při stanovení daně za posuzovaná zdaňovací období, byla ze strany správních orgánů nedostatečně odůvodněna.

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu v projednávané věci je, zda správce daně byl oprávněn doměřit stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007 na základě pomůcek. Rovněž je sporná otázka přiměřenosti pomůcek použitých při doměření daně za zdaňovací období roku 2007.

[4] Krajský soud setrval na svém právním názoru, vyjádřeném ve výše uvedeném rozsudku, že důvody pro doměření daně podle pomůcek byly dodrženy. Na základě informací ze správního spisu potvrdil závěry finančních orgánů, že stěžovatel nebyl schopen prokázat výši příjmů, kterou v posuzovaných zdaňovacích obdobích dosáhl. Stěžovatel nedoložil žádnou evidenci ani jiné důkazní prostředky, z nichž by bylo možno zjistit, na jaké zakázky byly materiál a služby spotřebovány, když ke konci zdaňovacích období neevidoval žádný materiál skladem. Důkazními prostředky nebylo prokázáno, že vyfakturované příjmy za zednické práce jsou úplné, správné a odpovídají uplatněným výdajům na materiál a nakoupené služby. Krajský soud uzavřel, že stěžovatel nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat skutečnou výši dosažených příjmů. Na základě předložených důkazů nebylo možné daň stanovit dokazováním, a proto byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

[5] K otázce přiměřenosti použitých pomůcek ve vztahu k výběru srovnatelného subjektu soud uvedl, že podmínky a výsledky podnikání srovnatelného subjektu odpovídají podmínkám stěžovatele. Ze žalobou napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jak bylo při výpočtu příjmů a výdajů postupováno. Srovnatelný subjekt svými podmínkami a výsledky činnosti v roce 2006 odpovídal podmínkám a výsledkům činnosti stěžovatele a nic nebránilo tomu, aby tento srovnatelný subjekt a jeho údaje o příjmech a výdajích byly využity jako pomůcky. Nebyl-li pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2007 nalezen jiný, vhodnější srovnatelný subjekt, pak nic nebránilo tomu, aby údaje srovnatelného subjektu z roku 2006 byly využity i pro stanovení daně za rok 2007. Pomůcky jsou zcela jasně identifikovatelné. Stěžovatel měl v průběhu řízení možnost se k volbě a míře užitých pomůcek vyjádřit. Krajský soud tak dospěl k závěru, že odvolací orgán svou zákonnou povinnost přezkoumat přiměřenost použitých pomůcek ve smyslu § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dodržel.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že došlo k nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, jakož i k vadám řízení, protože skutková podstata, z níž soud vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, rozhodnutí je též nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti.

[7] U stěžovatele byl správcem daně zvolen způsob doměření daně podle pomůcek, a to i přesto, že vždy je prioritou stanovení daně dokazováním. Odvolací orgán měl povinnost přesvědčivě odůvodnit, proč nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Podle pomůcek lze stanovit daň pouze v případě, že daňový subjekt nesplní svou zákonem stanovenou povinnost, v důsledku čehož je zmařena možnost stanovení daně dokazováním. Stěžovatel se domnívá, že splnil veškeré zákonné povinnosti při dokazování, a proto správci daně nic nebránilo stanovit jeho daňovou povinnost dokazováním.

[8] Je přesvědčen, že pro stanovení daně za rok 2007, nelze jako pomůcku akceptovat správcem daně vybraný subjekt, neboť tento nesplňuje podmínky podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Je nelogické, aby byl srovnatelným subjektem subjekt, který v daném období dosáhl ztráty, když stěžovatel naopak vykázal vysoký zisk. U zvoleného srovnatelného subjektu není zřejmé, jakým způsobem správce daně postupoval při výpočtech příjmů a výdajů tohoto subjektu,

pokračování

např. zda se jednalo o příjmy po započtení pohledávek a výdaje po započtení závazků. Není možné výpočty správce daně prověřit. Je také otázkou, zda u vybraného daňového subjektu proběhla daňová kontrola.

[9] Nelze akceptovat postup, při kterém správce daně použil pro zdaňovací období roku 2007 údaje srovnatelného subjektu z roku 2006 s odůvodněním, že v působnosti správce daně se jiný subjekt nenacházel. Rovněž se nelze ztotožnit s tvrzením, že nově vybraný srovnatelný subjekt v roce 2007 zásadně utlumil podnikatelskou činnost a při útlumu lze předpokládat, že fixní výdaje jsou přibližně ve stejné výši (náklady, odpisy, režijní náklady) jako u stěžovatele. Pokud jde o fixní výdaje, tak ze žádných podkladů nevyplývá, jaké výdaje je tvořily. Nebylo totiž řečeno, zda srovnatelný subjekt má odepisovaný majetek, popř. splácel úroky vyplývající z úvěrů, tudíž stěžovatel neví, jaké fixní náklady měl správce daně na mysli. Srovnatelný subjekt totiž neměl provozovnu, neměl zaměstnance, evidentně nehradil nájem. Pro stěžovatele není též srozumitelný pojem „utlumení podnikatelské činnosti“. Dle jeho názoru totiž srovnatelný subjekt mohl mít pouze menší úspěšnost při úhradě svých pohledávek. Stejně tak mohl být jeho hospodářský výsledek ovlivněn zaplacením závazků za rok 2006. V této souvislosti poukazuje na to, že u srovnatelného subjektu správce daně nikdy nevyšel výši pohledávek a závazků pro začátek a konec obou zdaňovacích období. Má za to, že tyto skutečnosti jsou zásadní pro posouzení věci.

[10] Dále stěžovatel namítá, že užití pomůcky musí správce daně jasně identifikovat, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit. Správce daně nebyl schopen uvést konkrétní příjmy a výdaje srovnatelného daňového subjektu. Neobjasnil, jaký druh příjmů a výdajů ve svých výpočtech užíval, teda zda se jednalo o příjmy po započtení pohledávek a výdaje po započtení závazků, nebo pouze o příjmy a výdaje použité pro výpočet daně. Nelze tak uzavřít, že správcem daně zvolený srovnatelný daňový subjekt splňoval podmínky stanovené v § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

[11] S ohledem na výše uvedené navrhuje zrušit jak napadený rozsudek, tak i rozhodnutí odvolacího orgánu a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvádí, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Napadený rozsudek krajského soudu podává ucelený obraz o předmětné věci co do specifikace průběhu daňového řízení a v jeho rámci provedení dokazování, včetně jeho hodnocení ve vztahu k dostatečnosti a průkaznosti jednotlivých důkazních prostředků. Jelikož soud zcela jednoznačně a srozumitelně odůvodnil své závěry, tak nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný. Stěžovatel nedoložil rozhodné skutečnosti pro stanovení základu daně a daně, když především z jeho evidencí a účetních dokladů nebylo možno ověřit správnost výše dosažených příjmů, čímž nesplnil svou povinnost při dokazování. Krajský soud tak správně dospěl k závěru, že nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[13] Zdůrazňuje, že námitka týkající se přiměřenosti použitých pomůcek zcela ignoruje odůvodnění výběru srovnatelného daňového subjektu finančními orgány. Má za to, že pro stanovení daňové povinnosti byly použity pomůcky, které jsou přiměřené a zohledňují všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele. Pomůcky totiž byly založeny na vysoké podobnosti s případem stěžovatele. Je přesvědčen, že je to daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

[14] Nad rámec výše uvedeného žalovaný nesouhlasí s tím, že mu nebyla přiznána náhrada nákladů řízení. Krajský soud se nezabýval, zda v jeho případě nevznikly důvodně vynaložené

náklady, na jejichž úhradu má žalovaný dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo, neboť měl v řízení před soudem plný úspěch.

[15] Ze všech uvedených důvodů navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Zdejší soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[18] Veškerá výše uvedená kritéria napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Zdejší soud má za to, že se krajský soud pečlivě vypořádal se všemi žalobními body, tak jak byly vymezeny v žalobě. Stěžovatelova námitka směřující do nepřezkoumatelnosti je navíc zcela obecného rázu, když v kasační stížnosti není ani uvedeno, z jakého důvodu je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

[19] V projednávané věci je nutné posoudit, zda správce daně byl oprávněn doměřit stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 na základě pomůcek. Poté je pak nutné zhodnotit otázku přiměřenosti pomůcek použitých při doměření daně za zdaňovací období roku 2007.

[20] V původní úpravě, konkrétně v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byly obsaženy základní principy a způsoby stanovení daňové povinnosti. Tato úprava byla na stejných principech převzata do ustanovení § 92 až § 98 daňového řádu. Proto je možné níže citovanou judikaturu zdejšího soudu k problematice způsobu stanovení daňové povinnosti aplikovat i na právě projednávanou věc.

[21] Stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti určení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně. 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. Samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35, veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou též dostupná na www.nssoud.cz).

pokračování

[22] 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). Jedná se o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 – 108).

[23] Ze správního spisu kasační soud ověřil, že stěžovatel podniká na základě živnostenských listů (zednictví, montáž sádkkartonu, přípravné práce pro stavby) vydaných živnostenským úřadem ve Vimperku. Vede daňovou evidenci, nemá zaměstnance ani provozovnu. Práce nakupoval od jiných podnikatelů. U stěžovatele proběhla kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007. Ze zpráv o daňové kontrole za předmětná zdaňovací období vyplynulo, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly, ani na výzvu správce daně nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že zdanitelné příjmy vykázané v daňovém přiznání jsou úplné a ve správné výši. Nebylo prokázáno, že zjištěný nakoupený materiál a nakoupené práce byly řádně vyfakturovány odběratelům. Správce daně spatřoval pochybnosti o příjmech vykázaných v daňových přiznáních především v nesouladu mezi stěžovatelem uplatněnou výší částek za nákup materiálu a fakturovanými částkami jednotlivým odběratelům, neboť sám vykazoval stav zásob na konci jednotlivých kontrolovaných období v nulové výši, avšak z předložených vydaných faktur vyplývalo, že jednotlivým odběratelům fakturoval částky převážně jen za provedené práce. U vystavených faktur nebyl přiložen žádný soupis provedených prací ani soupis spotřebovaného materiálu. Na předložených přijatých fakturách a pokladních dokladech nebylo uvedeno, na jaké zakázce byl materiál spotřebován, pouze u některých byla uvedena konkrétní akce, kde byl materiál spotřebován. Stěžovatel nepředložil žádnou evidenci, prokazující jaký materiál a jaké služby byly na konkrétní fakturovanou zakázku spotřebovány.

[24] Uvedené nedostatky byly podkladem pro vznik pochybností o správnosti a úplnosti vykázaných příjmů, což se projevilo ve výzvě správce daně, na kterou stěžovatel reagoval prohlášením, že na fakturách ne vždy uváděl, že se jedná o dodávky práce včetně materiálu a že veškerý jím nakoupený materiál spotřeboval na zakázky v roce jeho pořízení. Předložil dodatečně zpracovanou evidenci zakázek, která byla správcem daně vyhodnocena jako nevěrohodná a neprůkazná evidence o provedených zakázkách. Tato kniha zakázek dle správce daně neodpovídá předloženým dokladům. Neprokazovala tedy, že veškerý nakoupený materiál a služby byly na uváděných zakázkách spotřebovány a předloženými fakturami řádně vyfakturovány, v mnoha případech se neshodovaly s původními ani dodatečně doplněnými doklady a obsahovaly jiné údaje, než byly zjištěny z předložených dokladů (např. materiál či služby byly přiřazeny k jiné zakázce než původně). O výsledku daňových kontrol byly vyhotoveny kontrolní zprávy, ve kterých je popsán průběh řízení a shromážděné podklady. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a současně daň nešlo stanovit dokazováním. Na základě výše uvedených skutečností byla daň stanovena na základě pomůcek.

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě opakuje svou žalobní argumentaci, neboť je přesvědčen, že z jeho strany nebyla porušena žádná zákonem stanovená povinnost. Vzhledem k absenci takového porušení správci daně nic nebránilo, aby stanovil daň dokazováním. Zdejší soud

k tomuto tvrzení uvádí, že nesplnění zákonné povinnosti ze strany stěžovatele spatřuje v porušení § 92 odst. 3 popř. odst. 4 daňového řádu. Podle odstavce třetího zmíněného ustanovení totiž platí, že při správně daní vždy prvotně stíhá důkazní břemeno daňový subjekt. Ten podává daňové přiznání, v něm něco tvrdí a důkazní břemeno jej stíhá v rozsahu tohoto tvrzení. Správce daně přitom může daňový subjekt vyzvat k prokázání toho, co tvrdí sám, a nikoliv k prokázání čehokoliv (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2008, sp. zn. III. ÚS 2196/07, dostupný z www.nalus.usoud.cz). Správci daně v průběhu daňového řízení vznikly pochybnosti o výši stěžovatelem tvrzených příjmů, a proto jej v průběhu daňové kontroly vyzval k jejich prokázání. Stěžovatel však rozhodně skutečnosti pro stanovení základu daně nedoložil, když především z jeho evidencí a účetních dokladů nebylo možné ověřit správnost výše dosažených příjmů. Jeho reakce a snaha doplnit evidence a podklady dodatečně nepostačovala, neboť správce daně shledal tyto podklady za nevěrohodné a neprůkazné (i sám stěžovatel dokonce přiznal, že při zpětném vytváření evidence se dopustil mnoha chyb jak z hlediska věcného, tak početního).

[26] Je třeba konstatovat, že to byl sám stěžovatel, který poskytnutím nevěrohodných evidencí a podkladů zmařil možnost správce daně ověřit a zjistit výši stěžovatelem dosažených příjmů. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry krajského soudu a finančních orgánů. V projednávaném případě byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť z informací ze správního spisu zcela jasně vyplývá, že věrohodnost stěžovatelem vedené evidence byla zpochybněna a zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši příjmů dokazováním. Zdejší soud dodává, že stěžovatel svojí argumentací zůstal zcela v obecné rovině tvrzení. Závěry krajského soudu a popř. finančních orgánů žádným konkrétním způsobem nerozporoval, a proto ani nelze dovodit, z jakých důvodů se domnívá, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování.

[27] Následně je tedy třeba posoudit otázku přiměřenosti použitých pomůcek. Zda stanovení výsledné daně představovalo kvalifikovaný odhad, tj. zda byly zohledněny všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele. Pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření stěžovatele s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti stěžovatele. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi stěžovatelem a srovnávanými subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75).

[28] Správce daně dospěl po prvním zrušujícím rozsudku v této věci k závěru, že nejvhodnější pomůckou pro stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2007 je využití shodných pomůcek jako ve zdaňovacím období roku 2006. Zdejší soud připomíná, že v předcházejícím řízení nesouhlasil stěžovatel s tím, že pro stanovení daně za posuzovaná zdaňovací období byli správcem daně vybráni různí podnikatelé, aniž by to bylo ze strany správních orgánů blíže odůvodněno. Ze správního spisu vyplývá, že vybraný subjekt rovněž podnikal ve stavebních činnostech, neměl provozovnu, zaměstnance, práce nakupoval od subdodavatelů, podnikal na základě živnostenského oprávnění a vedl daňovou evidenci. Správcem daně vybraný srovnatelný subjekt vykázal řádově podobný obrat a ve své podstatě působil i ve stejné lokalitě. Srovnatelný subjekt tak činil na Vimpersku, stěžovatel na Prachaticku, Sušicku a Strakonicku. Tyto lokality byly správcem daně zhodnoceny jako obdobné. Rovněž ceny, za které oba srovnávané subjekty nakupovaly stavební materiál, jsou přibližně stejné, protože nakupují ve stejných lokalitách. Fakturace byly také obdobné, neboť jsou limitované cenami stavebních prací v regionu. Na základě výše uvedeného a porovnáním výsledku podnikání a podmínek pro podnikání dospěly finanční orgány k závěru, že zvolený srovnatelný daňový subjekt nejvíce odpovídá podmínkám podnikání stěžovatele i v roce 2007 při využití výsledků podnikání za rok 2006. Z poměru příjmů a výdajů tohoto subjektu za rok

pokračování

2006 byl vypočten koeficient (1,16) pro stanovení výše příjmů stěžovatele. Jinými slovy na 1 Kč výdajů vykázaných stěžovatelem v daňovém přiznání se stanovila výše příjmů 1,16 Kč. Shodně pomůcky jako ve zdaňovacím období roku 2006 zvolil správce daně proto, že vybraný srovnatelný subjekt v roce 2007 zásadně utlumil podnikatelskou činnost, což vedlo k poklesu příjmů oproti roku 2006. Stěžovatel naopak podnikatelskou činnost rozšířil. V působnosti správce daně se žádný jiný srovnatelný subjekt nenacházel, a proto výsledky podnikání srovnatelného subjektu v roce 2006 nejvíce odrážely ekonomickou situaci stěžovatele v roce 2007.

[29] Tento nastíněný postup finančních orgánů považuje Nejvyšší správní soud za logický, přesvědčivě odůvodněný a i ekonomicky racionální. Pokud došlo u vybraného subjektu k poklesu hospodářských výsledků (oproti tomu stěžovatel vykazoval spíše rozvoj podnikatelské činnosti) a tento srovnatelný subjekt se svou celkovou charakteristikou nejvíce blížil podmínkám podnikání stěžovatele (žádný jiný přitom v působnosti správce daně nebyl), je využití hospodářských údajů nejvíce se blížících ekonomické realitě stěžovatele zcela na místě. Jiná situace by byla, pokud by došlo k zásadní změně celkové situace na relevantním trhu, kde srovnávané subjekty vykonávají svoji podnikatelskou činnost. Že by k takové situaci došlo, není ze správní spisu zřejmé, a ani stěžovatel v této souvislosti nic nenamítal. Správce daně tak postupoval v intencích výše zmíněné judikatury zdejšího soudu, když tímto způsobem zohlednil všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele. Při výpočtu daňové povinnosti stěžovatele byly rovněž vzaty v úvahu výhody pro něj plynoucí (uznané všechny stěžovatelem uplatněné výdaje, přihlídnutí k uplatněné nezdanitelné částce na soukromé životní pojištění a ke slevě na dani na poplatníka, při stanovení nepřiznaných příjmů za rok 2007 správce daně započel všechny vykázané příjmy v daňovém přiznání jako příjmy za rok 2007, přestože v nich byly zahrnuty i uhrazené pohledávky z roku 2006 ve výši 400 000 Kč).

[30] Námitka, zda u vybraného srovnatelného subjektu proběhla daňová kontrola či nikoliv je naprosto obecná. Nejvyššímu správnímu soudu není z takto uplatněné námítky zřejmé, jaké skutečnosti stěžovatel z případné kontroly dovozuje, ani jaký konkrétní dopad by na zvolený výpočet daňové povinnosti tato skutečnost měla dle jeho názoru mít. Je naopak nepochybné, že stěžovatel byl s výpočty daňové povinnosti prokazatelně seznámen, jelikož mu byl úřední záznam ze dne 26. 7. 2012, č. j. 40589/12/102930304695 obsahující veškeré výpočty správce zaslán k vyjádření. Doručen byl zástupci stěžovatele dne 30. 7. 2012. Stěžovatel tak měl dostatečnou možnost konkrétní námítky proti výpočtu správce daně uplatnit.

[31] Stěžovatel namítá, že užití pomůcky musí správce daně jasně identifikovat, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit. Správce daně dle jeho názoru nebyl schopen uvést konkrétní příjmy a výdaje srovnatelného daňového subjektu a též neobjasnil, jaký druh příjmů a výdajů ve svých výpočtech užíval, teda zda se jednalo o příjmy po započtení pohledávek a výdaje po započtení závazků, nebo pouze o příjmy a výdaje použité pro výpočet daně. K těmto tvrzením lze opět odkázat na výše zmíněný úřední záznam správce daně popř. na žalobou napadená rozhodnutí. Z úředního záznamu plyne, že správce daně použil příjmy a výdaje srovnatelného subjektu uvedené v jeho daňovém přiznání za rok 2006. Pomůcky jsou v úředním záznamu jasně identifikovatelné a stěžovatel měl právo se k nim relevantním způsobem vyjádřit, což taky učinil, když v písemnosti ze dne 12. 8. 2012, založené ve správním spisu, vyjádřil nesouhlasné stanovisko s postupem finančních orgánů, avšak bez jakékoliv bližší konkretizace. Jinými slovy stěžovatel pouze polemizuje s postupem správce daně, neuvádí však žádné námítky, které by alespoň hypoteticky svědčily o nesprávné výši dodatečně vyměřené daně.

[32] Dále nesouhlasí s tvrzením odvolacího orgánu, že nově vybraný srovnatelný subjekt v roce 2007 zásadně utlumil podnikatelskou činnost a při útlumu lze předpokládat, že fixní výdaje jsou

přibližně ve stejné výši (náklady, odpisy, režijní náklady) jako u stěžovatele, protože z dostupných podkladů nevyplývá, jaké náklady jsou považovány za fixní, když srovnatelný subjekt neměl provozovnu, ani zaměstnance, nikde nebylo řečeno, jestli platil úroky z úvěrů, popř. zda má či nemá odepisovaný majetek. Toto stěžovatelem obecně učiněné zpochybnění výše fixních výdajů žádným způsobem nezpochybnuje přiměřenost užitých pomůcek. Správce daně pouze dovedl, že výše fixních výdajů bude podobná, což usoudil z podmínek podnikání stěžovatele a srovnatelného daňového subjektu (srov. odst. 28 tohoto rozsudku). Takovou úvahu lze považovat za správnou a podporující tvrzení oprávněnosti volby daného srovnatelného subjektu. Byly-li pro dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 2007 použity údaje vykázané srovnatelným subjektem ve zdaňovací období roku 2006, jsou navíc kasační námitky dovolávající se podnikatelské situace srovnatelného subjektu ve zdaňovacím období roku 2007, mimoběžné.

[33] V kasační stížnosti je dále namítáno, že u srovnatelného subjektu správce daně nikdy nevyšel výši pohledávek a závazku pro začátek a konec obou zdaňovacích období, i když se jedná o zjištění pro věc zásadní. Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel se svojí námitkou zůstává opětovně v rovině obecných tvrzení. Žádným způsobem totiž neuvádí, jaký vliv měla absence vyčíslení pohledávek a závazků u srovnatelného daňového subjektu na určení jeho výsledné daňové povinnosti a v čem je tato okolnost ve vztahu k jeho situaci zásadní. Nejvyšší správní soud není oprávněn takové skutečnosti za stěžovatele dovozovat.

[34] Pomůcky představují nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální a ekonomické situace daňového dlužníka (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123). Jsou podle situace více či méně přesným odhadem, který ne vždy koresponduje s reálnou situací daňového subjektu (srov. BURDA, Z. *Stanovení daně podle pomůcek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 10). Z toho vyplývá, že určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním. Zdejší soud v této souvislosti rovněž 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 proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanoví*⁶ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).

[35] Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Stěžovatel žádným konkrétním způsobem výši stanovené daně z důvodu rozdílné skladby příjmů srovnatelného subjektu nezpochybnil, a to ani v odvolání, ani v řízení před správními soudy. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že chtěl-li stěžovatel zpochybnit výběr srovnatelného subjektu právě z tohoto důvodu, bylo na něm, aby si nejprve soupis závazků a pohledávek ze začátku a z konce zdaňovacího období roku 2006 od správce daně vyžádal (existoval-li). Účinně by však mohl výběr srovnatelného subjektu zpochybnit pouze za předpokladu, že by příjmy srovnatelného subjektu vykázané za uvedené zdaňovací období skutečně představovaly v podstatné resp. převažující míře příjmy z dodatečně uhrazených pohledávek z minulých období, nikoli z fakticky vykonávané podnikatelské činnosti. Nic takového však stěžovatel v projednávané věci neučinil.

[36] Lze tedy uzavřít, že správce daně nepochybil při výběru pomůcek pro stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2007. Vybraný srovnatelný subjekt působil v obdobném oboru, byl srovnatelně veliký, podnikal způsobem srovnatelným se stěžovatelem a měl pravděpodobně i podobnou tržní pozici. Při výběru srovnávacích dat bylo přihlédnuto k podmínkám podnikání stěžovatele a zcela ekonomicky odůvodněně byly využity hospodářské

pokračování

údaje nejvíce se blížící ekonomické realitě jeho podnikání. Použité pomůcky shledal Nejvyšší správní soud za přiměřené.

[37] K námitkám žalovaného, uvedeným v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, směřující do výroku krajského soudu ve věci náhrady nákladů řízení Nejvyšší správní soud uvádí, že v řízení o kasační stížnosti je dle § 109 odst. 3 s. ř. s. vázán rozsahem kasační stížnosti a jejími důvody, kromě vad napadeného rozhodnutí, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti dle § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tak k požadavku žalovaného vyjadřuje toliko nad rámec rozhodovacích důvodů a v obecné rovině. Hájení zájmů žalovaného správního orgánu prostřednictvím osobních účastí jeho pověřených pracovníků je nedílnou součástí úřední činnosti žalovaného správního orgánu. Cesta a účast na jednání u soudu proto spadají do rámce jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení vzniklých v rámci úřední činnosti se úspěšným žalovaným nepřiznává. K tíži daňových subjektů a potažmo žalobců, pokud využijí svého práva na projednání věci v rámci správního soudnictví, nemůže být skutečnost, že prvoinstanční orgán, který ve věci rozhodoval, nemá sídlo shodné se sídlem žalovaného. Rovněž nemůže být k tíži daňových subjektů a potažmo žalobců, že stát z vlastního popudu reorganizoval správu daňových orgánů takovým způsobem, že v celé republice je pouze jedna organizační složka, která rozhoduje ve druhém stupni, a tato složka sídlí v Brně.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[39] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu