



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Darren, s. r. o.**, se sídlem Sulkovská 482, Bystré, zastoupeného JUDr. Ervínem Perthenem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 7. 9. 2011, čj. 4569/11-1200-601251, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 1. 2014, čj. 31 Af 112/2011 – 154,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad v Pardubicích platebním výměrem ze dne 23. 12. 2010, čj. 216200/10/248912608058, vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 6 325 180 Kč.

2. Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 7. 9. 2011, čj. 4569/11-1200-601251, snížilo daňovou povinnost žalobce na částku 2 517 350 Kč. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 29. 6. 2012, čj. 31 Af 112/2011 – 80, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 51/2012 – 76, a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (všechna citovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).

4. Následně krajský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 16. 1. 2014, čj. 31 Af112/2011–154. Na plné odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje.

III.

5. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

6. Stěžovatel namítl, že v řízení prokázal, že bylo možné zjistit základ daně dokazováním. Správce daně dokonce zjišťoval skutečnosti potřebné pro správné zjištění daně a obstarával je od úpadce společnosti VITKA Brněnec, a. s. (dále jen „společnost VITKA“), která se v září 2005 zmocnila násilím části majetku a účetnictví stěžovatele. Poslední neznámé skutečnosti měly být zjištěny od správce konkurzní podstaty společnosti VITKA Mgr. Petra Stejskala, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání dne 19. 6. 2008. Po určité době došlo u správce daně k výměně úředních osob (věc začal vyřizovat J. D.) a následně správce daně přestal zjišťovat skutečnosti významné pro zjištění daně pomocí důkazů. Takový postup byl v rozporu se zákonem.

7. Podle stěžovatele nebylo namístě stanovit daň podle pomůcek. I pokud by však daň byla stanovena podle pomůcek, musely by matematické pomůcky představovat kvalifikovaný odhad základu daně. V řízení přitom stěžovatel prokázal, že základ daně stanovený podle pomůcek byl zcela nepřiměřený a neodpovídal skutečnosti, protože byly použity pouze výrobní náklady. Stěžovatel přitom doložil správci daně svým účetnictvím, že je obchodně výrobní společností, jejíž obrat tvoří převážně obchodní činnost s marží pohybující se mezi 3 až 11 %. Správce daně pochybil, pokud použil jako srovnatelné subjekty ryze výrobní společnosti a za rozhodující ukazatel považoval materiálovou náročnost. Pokud je marže 3 %, náklady představují 97 %, nikoliv 47 %, jak tvrdil správce daně. O nesprávném použití pomůcek svědčí také skutečnost, že jako srovnávací subjekt C byla použita společnost Evona, a. s., jejíž výrobní činnost byla ve ztrátě. Stěžovateli však byl za pomoci tohoto srovnávacího subjektu vypočten vysoký a zcela nereálný zisk.

8. Krajský soud nesprávně uzavřel, že neexistuje důvod pro domněnku o nepřiměřenosti použitých pomůcek. Stěžovatel byl přesvědčen, že pomůcky byly nepřiměřené, proto nevedly k dostatečně spolehlivému a objektivnímu stanovení daně. V řízení před správcem daně stěžovatel doložil veškeré své činnosti, přičemž řada činností vykonávaných stěžovatelem byla v účetnictví vedena metodou A. Není proto pravdou, že stěžovatel vedl účetnictví pouze metodou B. Pro ilustraci stěžovatel popsal příklad zaúčtování faktury č. 20059009 týkající se prodeje látky Ultuna v množství 2120,2 m, z něhož mělo být patrné, že materiálové náklady byly 89 %, nikoliv 45 %. Při marži 11 % nebylo podle stěžovatele ani teoreticky možné dosáhnout zisku ve výši 30 %.

9. Dále stěžovatel vytkl správci daně, že při použití údajů společnosti Evona vytrhl z kontextu pouze některé údaje této společnosti, konkrétně ty, z nichž dopočítal materiálovou náročnost. Materiálová náročnost ale souvisí s celou řadou dalších parametrů, např. způsobem výroby a strojním vybavením, objemem výroby, používanými materiály a strategií jejich nákupu.

Těmito skutečnostmi se ale nikdo nezabýval. Správce daně neodůvodnil, že předmětné údaje byly srovnatelné.

10. U všech tří srovnávaných subjektů (A, B a C) existoval značný rozdíl v ukazateli materiálové náročnosti (40 až 61%), všechny tři subjekty přitom správce daně označil za srovnatelné subjekty. Krajský soud se nevyjádřil k námitce, proč mělo být použito v případě stěžovatele právě 47 %, nikoliv 61 %, protože jde také o údaj zjištěný u srovnatelného subjektu. Stěžovatel navrhl v žalobě za tímto účelem provedení výsledku pracovníka finančního úřadu J. D. a založení listin, ze kterých J. D. vycházel. Žádné takové listiny ve správním spisu nejsou a nikdy nebyly, nikdo tak neví, z čeho finanční úřad vlastně vycházel. V průběhu daňového řízení stěžovatel založil do spisu listiny, ze kterých naopak vyplývá, že materiálové náklady se pohybovaly mezi 89 a 97 %. Ani tyto listiny ve spisu nejsou.

11. Rozhodnutí správce daně bylo vnitřně rozporné a založené na libovůli, pokud za srovnatelné subjekty označil všechny tři subjekty A, B a C, ale přesto nakonec zvolil materiálovou náročnost ve výši 47 % pouze podle subjektu C. V rozhodnutí není upřesněno, z čeho správce daně zjistil, že činnost subjektu C je nejvíce podobná činnosti stěžovatele. Stěžovatel se nezabýval pouze výrobou punčochového zboží, ale také např. potahovými látkami určenými pro vývoz, dekami, nákupem a prodejem surovin pro textilní výrobu.

12. Krajský soud vůbec neposoudil, že správce daně neporovnal daňové povinnosti společnosti Evona a stěžovatele. Daňový základ za rok 2005 byl u žalobce stanoven na 29 291 000, zatímco Evona měla v tomtéž roce ztrátu – 2 058 000 Kč. Stěžovatel tímto nenamítl a nenamítá drobné nepřesnosti, ale rozdíl ve výši 1 500 %. K tvrzení krajského soudu, že daňová ztráta nemůže mít sama o sobě vliv na stanovení výdajů, stěžovatel namítl, že právě proto měly být porovnány daňové povinnosti srovnávaných subjektů. Zdůraznil, že zisk vyšší než 25 % z obrátu je v oblasti textilní výroby zcela nereálný. Prakticky téměř všechny společnosti zabývající se textilem v Evropě krachují (podle údajů z obchodního rejstříku: Elite, a. s., měla ztrátu 18 mil. Kč, NOVIA, spol. s r. o., měla sice zisk 8 %, ten byl ale tvořen prodejem majetku, již zmíněná Evona měla ztrátu 2 mil. Kč, VITKA měla ztrátu 26 mil. Kč atd.).

13. Spotřeba materiálů měla být vyšší než 27 891 000 Kč, které vypočetl správce daně. Pokud by se vyšlo z průměru srovnatelných subjektů A až C, byla by materiálová náročnost 50 %. Pohybuje-li se ale materiálová náročnost v rozmezí 40 až 61 %, není důvod, proč by se nemělo vycházet z 61 %, což byl údaj zjištěný u srovnatelného subjektu A. U exportní obchodní činnosti stěžovatele (což byla významná činnost v rozsahu plnění desítek miliónů Kč v roce 2005) byla materiálová náročnost 89 až 97 %.

14. Dále stěžovatel nesouhlasil s tím, že správce daně nepřihlédl k odpisům za pohledávky po lhůtě splatnosti, které představují pro stěžovatele výhodu. Stěžovatel dokonce požadoval, aby správce daně tyto položky zohlednil. Pokud má být daň stanovena dostatečně spolehlivě, předmětné pohledávky by měly být zohledněny, a to bez ohledu na to, zda je stěžovatel uplatnil v daňovém přiznání. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že se jednalo o fakultativní náklad, tj. že by jej mělo být možné zohlednit v případě postupu podle pomůcek jen tehdy, pokud byl zaúčtován a uplatněn v daňovém přiznání. Takto by teoreticky nemusel být zohledněn žádný náklad, protože stěžovatel neuplatnil žádný náklad v daňovém přiznání. V takovém případě by však daň neodpovídala skutečnosti, protože bez nákladů by stěžovatel nemohl dosáhnout žádných výnosů.

15. Již v daňovém řízení a následně v žalobě stěžovatel upozornil na chyby v zaúčtovaných vlastních výnosech. Konkurzní soud schválil Dohodu o narovnání, ze které vyplýval výnos

ve výši 17 mil. Kč. Účetní stěžovatele účtoval pouze o tom, co schválil konkurzní soud. V mezidobí ovšem vyšlo najevo díky incidenčním sporům, že se výnos neuskutečnil, protože započtení provedené v předmětné dohodě bylo v rozporu s § 14 odst. 1 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění do 31. 12. 2007. Stěžovatel považoval za nelogické, pokud správce daně vyšel bez dalšího z předpokladu, že se výnos uskutečnil, a nezohlednil rozhodnutí soudů.

16. Dále stěžovatel setrval na názoru, že správce daně kombinoval při vyměření daně dokazování a pomůcky. Daň měla být ale stanovena podle pomůcek (nikoliv dokazováním) tak, aby byla vyměřena spolehlivě a co nejpřesněji, což se nestalo. Stěžovatel proto nesouhlasil s krajským soudem, že se správní orgány přiblížily při stanovení daňové povinnosti co nejvíce skutečnosti. Při stanovení daně podle pomůcek je třeba dodržet také princip proporcionality a přihlídnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, přestože jím nebyly v daňovém řízení uplatněny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, čj. 7 Afs 62/2009 – 112). Správce daně může při stanovení daně zjišťovat rozhodné skutečnosti buď pouze zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Správce daně stanovil základ daně kombinací obou metod v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003 – 87, neboť čerpal část údajů z účetnictví a část zjistil podle pomůcek. Takový postup není přípustný. Krajský soud měl proto napadené rozhodnutí zrušit podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

IV.

17. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že kasační námitky vyústí ují v podstatě v jednu jedinou námitku, podle které základ daně a daň neměly být stanoveny podle pomůcek. Odkázal na napadené rozhodnutí finančního ředitelství a rozsudek krajského soudu, z nichž vyplývá maximálně vyvinuté úsilí správce daně k získání všech dostupných podkladů a oprávněnost správce daně postupovat podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010. Zvolené pomůcky odpovídaly požadavkům § 31 odst. 6 téhož zákona. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jaké pomůcky správce daně použil, v jaké výši a z jakých důvodů. Správce daně vyšel z přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2005. Dovodil z nich, že v celkové částce výnosů zjištěných z účetnictví jsou zahrnuty veškeré daňové doklady vystavené stěžovatelem. Podrobně také vysvětlil, proč neshledal důvod ke snížení výnosů a jaké zvolil srovnatelné subjekty jako pomůcky. Stěžovateli nepřisluší účastnit se procesu výběru pomůcek a nesvědčí mu ani právo navrhnout konkrétní pomůcky.

18. Podle žalovaného nebyla důvodná ani námitka nepřipustné kombinace dokazování a pomůcek. Krajský soud správně uzavřel, že správními orgány nelze vytknout, že při stanovení daně použily informace z neúplného účetnictví stěžovatele. Z okruhu pomůcek nejsou vyloučeny poznatky, které správce daně získal v průběhu daňové kontroly. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze vyloučit ani využití některého nezpochybněného údaje uvedeného v daňovém přiznání daňovým subjektem samotným (viz rozsudek ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 32/2007 – 60). Správce daně využil informace z neúplného účetnictví stěžovatele, ale skutečnou spotřebu zásob materiálu nebylo možné zjistit dokazováním. Správce daně proto použil údaje od srovnatelných subjektů. Popsaný postup nebyl rozporný.

19. Žalovaný navrhl spojení posuzované věci s řízením vedeným Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 30/2014.

V.

20. Stěžovatel v replice setrval na stanovisku, že základ daně bylo možno stanovit dokazováním. Správce daně nejprve věc šetřil a uložil správci konkurzní podstaty úpadce VITKA, aby předložil vyjádření a listiny, které mohly být důkazem pro správné stanovení daňové povinnosti. Výsledkem šetření bylo zjištění, že na účty úpadce VITKA byla v letech 2005 až 2006 přeměrována částka 7 511 542,28 inkasovaná na pohledávky stěžovatele. Proto se již nic nedokazovalo a dosavadní pracovníci správce daně byli z případu odvoláni. Noví pracovníci odmítli cokoli protokolovat s cílem stěžovatele poškodit a potrestat. Není pravdou, že nebyl znám stav zásob. V obchodním rejstříku jsou založeny výsledky hospodaření za rok 2004. Pokud byl znám stav k 31. 12. 2004, pak byl znám i stav k 1. 1. 2005 a ten byl 28 946 000 Kč. Založena byla také závěrečná inventura na konci účetního období, proto byla známa i spotřeba. Jedinou neznámou skutečností v době použití pomůcek byly přeměrované platby na účty společnosti VITKA. Otázka výnosu 17 mil. Kč byla v té době vyřešena pravomocným rozsudkem soudu, podle něhož výnos nenastal.

21. Dále stěžovatel zopakoval své výhrady popsané již v kasační stížnosti proti použití společnosti EVONA jako srovnatelného subjektu.

VI.1

22. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, protože v posuzované věci již dříve rozhodl rozsudkem čj. 8 Afs 51/2012 – 76.

23. Přípustnost opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud neřešil. Kasační stížnost není v zásadě přípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.].

24. Samotný § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. ovšem obsahuje z uvedeného pravidla výjimku. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Uvedené ustanovení se neuplatní také v případech, kdy by odmítnutí kasační stížnosti znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva, a to zejména tehdy, vytkl-li Nejvyšší správní soud v předchozím řízení nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 – 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

25. Rozsudkem čj. 8 Afs 51/2012 – 76 Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek krajského soudu z důvodu procesního pochybení, kdy krajský soud rozhodl bez nařízení jednání, přestože stěžovateli nezaslal výzvu podle § 51 s. ř. s. Kasační stížnost je proto přípustná.

VI.2

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

27. Kasační stížnost není důvodná.

28. Nejvyšší správní soud předně podotýká, že stěžovatel vznesl v kasační stížnosti řadu námitek, které neuplatnil v žalobě a které nelze považovat za pouhé rozvinuté žalobní argumentace.

29. 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 (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004 – 69, ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 – 92, nebo ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 – 407). 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 nálezy ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, nebo ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, odst. 39).

30. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005 – 43, č. 685/2005 Sb. NSS). Námitkami, jimiž stěžovatel rozšíří žalobu po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s., se následně nemůže zabývat ani Nejvyšší správní soud z důvodu jejich nepřípustnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2005, čj. 7 Azs 329/2004 – 48, nebo ze dne 26. 8. 2013, čj. 8 As 70/2011 – 239, č. 2929/2013 Sb. NSS, odst. 43).

31. Žalobní argumentaci rovněž není možné rozšířit o další námitky až v kasační stížnosti, takové námitky jsou nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nemůže přihlídnout ani ke skutečnostem, které stěžovatel uplatní poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Krajský soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, pokud stěžovatel nemohl uplatnit důvody v řízení před krajským soudem, může o ně opřít kasační stížnost.

32. Stěžovateli se neotevřela cesta k uplatnění nových námitek ani po zrušení původního rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem. V rozsudku čj. 8 Afs 51/2012 – 76 Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby dal stěžovateli možnost vyjádřit se k případným nedostatkům týkajícím se úplnosti správního spisu předloženého krajskému soudu, protože stěžovatel tvrdil v předchozí kasační stížnosti, že při nahlédnutí do spisu krajského soudu po vydání napadeného rozsudku zjistil, že správní spis předložený krajskému soudu nebyl úplný. Namítl také, že nemohl na uvedenou skutečnost nijak reagovat před vydáním napadeného rozsudku, protože nebylo nařízeno jednání. Tuto tvrzenou vadu řízení před krajským soudem stěžovatel nemohl již z povahy věci uplatnit v žalobě.

33. Výše popsaná procesní východiska předurčují rozsah přezkumu nyní posuzované kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem.

34. Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (viz § 31 odst. 5 a § 44 zákona o správě daní a poplatků, § 98 a § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.

35. Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, odst. 25 a 37, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010 – 103). Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (viz dále odst. 40 a násl.). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy.

36. Námitky týkající se prvního okruhu (způsobu stanovení daně) stěžovatel vznesl až při jednání před krajským soudem dne 19. 12. 2013, kdy tvrdil, že bylo možné stanovit daň dokazováním, pokud by správce daně vyžádal účetnictví od společnosti VITKA. Obdobnou námitku uplatnil také nyní v kasační stížnosti, v níž vyjádřil dokonce přesvědčení, že v řízení prokázal, že daň bylo možné stanovit dokazováním. V žalobě naopak výslovně připustil, že daň měla být stanovena podle pomůcek (bod 3 žaloby), ale brojil proti tomu, že nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Krajský soud proto nepochybil, pokud uzavřel, že otázka splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek byla (s ohledem na žalobní námitky) mezi stranami nesporná. Námitky nově uplatněné při jednání krajského soudu byly opožděné, soud k nim proto nemohl přihlídnout. Jednalo se bezpochyby o samostatný žalobní bod, který stěžovatel mohl uplatnit již v žalobě. Z téhož důvodu ani Nejvyšší správní soud nemohl zohlednit kasační námitky, v nichž stěžovatel tvrdil, že bylo možné stanovit daň dokazováním. Tyto námitky byly nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nadto je třeba podotknout, že nebyly nijak důkazně podloženy.

37. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně nepřípustně kombinoval dokazování a pomůcky. V žalobě i v kasační stížnosti stěžovatel formuloval námitku poměrně obecně. Tvrdil, že správce daně použil pomůcky nebo dokazování podle toho, jak se mu to u konkrétního údaje hodilo, což bylo v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 25/2003 – 87.

38. Odkaz na citovaný rozsudek ale nebyl přiléhavý, protože řešil skutkově odlišnou situaci, kdy bylo možné stanovit daň dokazováním a správce daně tak ve skutečnosti i učinil, ačkoliv formálně označil svůj postup jako stanovení daně podle pomůcek. Správce daně nebyl oprávněn použit jako pomůcku konkrétní částky výdajů neprokázaných daňovým subjektem, protože právě skutečnost, že se jednalo o neprokázané výdaje, zjistil dokazováním. Tím, že tato zjištění správce daně označil jako pomůcky, znemožnil ve smyslu § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků jejich přezkoumatelnost, a zkrátil tak daňový subjekt na jeho právech. Závěry citovaného rozsudku však nevylučují, aby byly jako pomůcka použity poznatky zjištěné správcem daně, které nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 – 126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Také např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142, Nejvyšší správní soud potvrdil, že zákon o správě daní a poplatků nevylučuje, aby byly údaje z účetnictví, které není úplné a průkazné, použity jako jedna z možných pomůcek [viz také § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého bylo možné jako pomůcky využít mimo jiné „*vlastní poznatky správce daně [...] z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu*“, nebo § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, který mezi pomůcky výslovně řadí „*důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny*“].

39. Pokud v nyní posuzované věci správce daně využil údaje z daňových přiznání k DPH a některé další nezpochybněné údaje z účetnictví stěžovatele, nedopustil se nepřipustného směřování dokazování a pomůcek, ale usiloval tímto postupem o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné výši základu daně stěžovatele. Stěžovatel neupřesnil, které konkrétní údaje měly být nesprávně hodnoceny jako pomůcka, ani netvrdil, že by se správce daně dopustil obdobného pochybení jako v rozsudku čj. 2 Afs 25/2003 – 87, kdy neuznal daňovému subjektu některé konkrétní výdaje a označil je jako pomůcky. V této souvislosti proto nezbývá než doplnit, že žalobní či kasační bod je způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS).

40. Ve vztahu k druhému okruhu námitek (proti dostatečné spolehlivosti stanovení daně) Nejvyšší správní soud připomíná, že daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky. Jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 – 156). Možnost daňového subjektu napadnout použité pomůcky je proto omezená. Nelze mu však upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně.

41. Jakkoliv je obtížné obecně vymezit „*dostatečnou spolehlivost*“ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 28/2007 – 156 a čj. 8 Afs 69/2010 – 103, nebo rozsudek ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 85/2013 – 72). Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepochybně s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

42. V nyní posuzované věci stěžovatel nezpochybnil v žalobních námitkách celkový výsledek stanovení daňové povinnosti a nepředestřel relevantní tvrzení a důkazy, jimiž by vyvrátil dostatečnou spolehlivost vyměřené daně.

43. Nejprve stěžovatel namítl nepřiměřenost pomůcek, která měla způsobit, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Tento závěr opíral o tvrzení, že subjekt C, jehož údaje o materiálové náročnosti byly použity jako pomůcka, nebyl srovnatelný. Subjektem C měla být společnost Evona, která byla v roce 2005 ve ztrátě cca 2 000 000 Kč, zatímco stěžovateli byl vypočten kladný základ daně ve výši 29 291 000 Kč. Správce daně měl proto porovnat daňovou povinnost společnosti Evona a stěžovatele. Nadto podle stěžovatele správce daně vytrhl z kontextu pouze některé údaje o hospodaření společnosti Evona, z nichž dopočetl materiálovou náročnost, ale řadou dalších parametrů souvisejících s materiálovou náročností se nezabýval.

44. Dále stěžovatel namítl, že u porovnávaných subjektů byla zjištěna spotřeba materiálu ve výši 40 až 61 %. Podle stěžovatele nebyl důvod, proč při výpočtu jeho daňové povinnosti nebyl použit údaj 61 %.

45. Krajský soud nepochybil, pokud neshledal předmětné námitky důvodnými. Tyto námitky směřovaly pouze proti výběru konkrétní pomůcky (subjektu C), resp. proti použití údaje o materiálové náročnosti zjištěného u tohoto subjektu (a nikoliv údaje 61% zjištěného u jiného

porovnávaného subjektu), nikoliv proti celkovému vyměření daně. Pro úspěšnost žaloby by stěžovatel musel dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky čj. 9 Afs 28/2007 – 156, čj. 8 Afs 69/2010 – 103, nebo čj. 8 Afs 85/2013 – 72). Takové námitky stěžovatel ovšem nevzněl, a tím méně prokázal.

46. Nedostatky v tvrzení konkrétních skutečností, které by svědčily o celkové nepřiměřenosti stanovené daně, již stěžovatel nemohl dohnat v řízení před Nejvyšším správním soudem. V kasační stížnosti stěžovatel sice tvrdil, že zjištěný základ daně byl nepřiměřený, protože byly zohledněny pouze výrobní náklady, přestože je stěžovatel obchodně výrobní společností a většinu jeho obrátu tvořila obchodní činnost s marží 3 až 11 %, náklady měly tudíž být zohledněny ve výši 97 %, s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. byla ovšem předmětná námitka nepřijatelná. Navíc stěžovatel nepodložil námitku nepřiměřenosti stanovené daně žádnými důkazy. Tvrzení, že předmětnou námitku „*v řízení prokázat*“, zůstalo pouhým tvrzením. Od žalobce, resp. stěžovatele, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě možné vady napadeného správního aktu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

47. Krajský soud nepochybil, pokud nevyhověl návrhu stěžovatele na provedení výsledku pracovníka správce daně J. D. za účelem prokázání, zda subjektem C byla společnost Evona. Byť lze krajskému soudu vytknout, že se výslovně nevyjádřil k důvodům, pro které návrhu na výslech svědka nevyhověl, Nejvyšší správní soud neshledal, že by se jednalo o tak závažné pochybení, které by způsobilo nezákonnost napadeného rozsudku. Z formulace návrhu na provedení důkazu v žalobě je zřejmé, že stěžovatel požadoval provedení předmětného výsledku až jako alternativu, pokud by nebyly založeny hospodářské výsledky subjektu C alespoň v anonymizované podobě do spisu. Správní spis obsahuje údaje o hospodaření všech tří subjektů, které byly použity jako pomůcky, k výsledku J. D. proto nebyl důvod. Nadto otázka, kdo byl subjektem C, byla zcela bezpředmětná, neboť se stěžovateli s ohledem na výše uvedené závěry neotevřel prostor pro zpochybnění konkrétních pomůcek. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že výslech J. D. požadoval za účelem objasnění, proč správce daně vyšel z údaje 47 %, nikoliv 61 %, nemá oporu v žalobě.

48. Totéž platí pro tvrzení, že stěžovatel požadoval v žalobě založení listin, ze kterých správce daně a zejm. J. D. vyšli, ale které se podle stěžovatele nikdy nestaly součástí správního spisu, a proto nebylo zřejmé, na základě jakých podkladů správce daně rozhodl. Tuto námitku stěžovatel vznesl poprvé až ve svém vyjádření ze dne 4. 12. 2013 v rámci znovu otevřeného řízení po zrušení původního rozsudku Nejvyšším správním soudem, tedy po lhůtě pro podání žaloby (viz výše odst. 29 a násl.). Předmětná námitka nesouvisela s tvrzením, že žalovaný nepředložil krajskému soud spis v takové podobě, z níž vyšel při svém rozhodování, ale směřovala proti neúplnosti správního spisu již během daňového řízení. Taková námitka představovala bezpochyby samostatný žalobní bod, který stěžovatel mohl uplatnit již v žalobě.

49. Obdobně až v podání ze dne 4. 12. 2013 a následně v kasační stížnosti stěžovatel namítl, že v důsledku změny oprávněných úředních osob správce daně rezignoval na řádné zjišťování skutkového stavu a nevyvinul dostatečnou aktivitu k získání podkladů, kterých se násilím zmocnil správce konkurzní podstaty společnosti VITKA. Ani touto námitkou se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat s ohledem na její nepřijatelnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

50. V kasační stížnosti stěžovatel doplnil také další námitku, podle které z rozhodnutí finančního ředitelství nebylo zřejmé, na základě čeho správce daně usoudil, že hlavní činnost stěžovatele je nejvíce podobná hlavní činnosti subjektu C. Stěžovatel se přitom nezabýval pouze výrobou punčochového zboží jako společnost Evona. Ani tato námitka neměla předobraz v žalobě, jejímu posouzení proto brání § 104 odst. 4 s. ř. s.

51. Z téhož důvodu se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat námitkou, že stěžovatel vedl účetnictví metodou A, nikoliv pouze metodou B, kterou doplnil příkladem zaúčtování faktury č. 20059009, jež měl doložit, že materiálové náklady byly 89 %.

52. Krajský soud nepochybil, pokud shledal další námitku týkající se zohlednění neplatných výnosů příliš obecnou. V žalobě stěžovatel uvedl „*Rovněž jsem přesvědčen, že neplatné výnosy není možné považovat za platné, uvedené je umocněno i tím, že takto rozhodl soud. O tom všem se musím poradit s právníkem, z ekonomického hlediska je to blbost.*“ Nejvyšší správní soud souhlasil s krajským soudem, že předmětná námitka nebyla řádně uplatněným žalobním bodem. Tím méně pak bylo možné k tomuto nekonkrétnímu tvrzení přiřadit pozdější kasační námitku, že stěžovatel upozornil v daňovém řízení na chybu v zaúčtování vlastních výnosů, která byla způsobena tím, že účetní promítl do účetnictví Dohodu o narovnání, kterou schválil Krajský soud v Hradci Králové jako konkurzní soud v řízení vedeném pod sp. zn. 43 K 21/2014, ale v následném soudním řízení vyšlo najevo, že předmětná dohoda byla neplatná, a proto se výnos neuskutečnil. Takový výklad by se mýjel se smyslem požadavku na řádné uplatnění žalobních bodů i s výše uvedenou dispoziční a koncentrační zásadou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 – 407, ze dne 31. 3. 2010, čj. 8 As 68/2009 – 83, a výše citovaný rozsudek čj. 8 As 70/2011 – 239).

53. Proti závěru krajského soudu, že k odpisům za pohledávky po lhůtě splatnosti by bylo možné přihlédnout pouze tehdy, pokud by stěžovatel vytvořil opravné položky, o kterých by řádně účtoval podle § 3 odst. 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, stěžovatel nevznesl žádnou konkrétní argumentaci, ale omezil se na prostý nesouhlas. Tvrzení stěžovatele, že by závěr krajského soudu vedl k absurdním důsledkům, kdy by u stěžovatele nemusel být zohledněn žádný náklad, protože neuplatnil žádné náklady v daňovém přiznání, přičemž je ale zřejmé, že bez nákladů by nemohl dosáhnout žádných výnosů, se zjevně mýjí s nosným závěrem krajského soudu, podle něhož zohlednění předmětných odpisů brání nejen jejich neuplatnění v daňovém přiznání, ale především nevytvoření související a řádně zaúčtované opravné položky. Tento rozhodný závěr krajského soudu stěžovatel ničím nevyvrátil. Nejvyšší správní soud proto pouze opakuje, že soud není povinen ani oprávněn nahrazovat projev vůle stěžovatele a domýšlet za něj argumenty (srov. rozsudek rozšířeného senátu čj. 4 As 3/2008 – 78).

54. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že stěžovatel neunesl své břemeno tvrzení ani důkazní břemeno o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně vyměřil podle pomůcek, byly zřejmě nepřiměřené. Stěžovatel neprokázal, že daňový základ nemohl být ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně.

55. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

56. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že nevyhověl návrhu žalovaného na spojení řízení vedených Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 29/2014 a sp. zn. 8 Afs 30/2014. Žalovaný odůvodnil tento návrh tím, že samostatné projednání kasačních stížností

by bylo v rozporu se zásadou procesní ekonomie, protože by vznikly zbytečné náklady na straně účastníků řízení i soudu. Podle žalovaného vznikají také problémy se spisovým materiálem. S ohledem na skutečnost, že žalovaný podal tento návrh v době, kdy již byly soudem učiněny všechny nutné procesní úkony, a soud nenařídil jednání, neshledal důvod ke spojení předmětných řízení, neboť samostatným projednáním kasačních stížností nevznikly další „zbytečné“ náklady na straně účastníků ani soudu. Nenastal ani tvrzený problém se společným správním spisem, protože obě věci byly projednány tímž senátem.

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

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

V Brně 16. prosince 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu