



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **CHEMPAL, spol. s r.o.**, se sídlem Hluchov 141, Kostelec na Hané, zastoupený advokátem Mgr. Jirím Šlencem, se sídlem Velké náměstí 148, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2015, č. j. 31 Af 167/2013 – 84,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2013, č. j. 17777/13/5000-14202-707309 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Tvrdí, že v řízení před krajským soudem „byla zkrácena jeho práva tím, že soud ukončil dokazování dříve, než mohl namítat skutečnosti uvedené v žalobě, neumožnil mu projednat žalobní body a vyjádřit se k žalovanému, a v rámci dokazování neprojednal body tak, jak požadoval, a konečně, že odmítl názor Nejvyššího soudu v otázce dokazování.“ Dále nesouhlasí s právním posouzením věci stran stanovení daně podle pomůcek a jejího výpočtu. Stěžovatel rovněž vytýká správci daně, že odmítl jeho návrh na vypracování znaleckého posudku ohledně retroaktivity § 264 daňového řádu. Nesouhlasí s neuznáním nákladů na provoz vozidla a na provozní režii; s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 15/2007 se dovolává kvality pomůcek a zejména toho, zda byly adekvátní a byly řádně hodnoceny. Tvrdí, že správci daně předložil důkazní prostředky o skutečných nákladech spojených s provozem vozidla; soud rovněž tuto otázku dle stěžovatele nesprávně posoudil.

K tomu stěžovatel uvádí, že vozidla jsou v majetku jednatele stěžovatele evidovaná na IČO fyzické osoby a tato fyzická osoba je plátcem daně silniční, a proto v rámci uzavřené smlouvy oprávněně byly přeúčtovávány náklady spojené s provozem na stěžovatele (smlouva o přepravě nákladů a osob ze dne 10. 9. 2002, podle níž náklad na ujetý km odpovídal ekonomické činnosti stěžovatele). Stěžovatel dále provádí výpočet vynaložených nákladů, odkazuje na pokyn GFŘ D-6 v části k § 24 odst. 2, resp. § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, z něhož mimo jiné vyplývá, že náklady související s provozem vozidla jsou u zaměstnavatele daňově uznatelné v plné výši a zaměstnavatel je nekrátí v závislosti na počtu ujetých kilometrů pro ekonomickou činnost. Stěžovatel tak byl krácen na oprávněném nároku uplatnit náklady za používání motorových vozidel prostřednictvím jednatele společnosti jako vlastníka vozidel, který řádně náklady přeúčtoval. Krajský soud setrval nesprávně na názoru správce daně, který náklady neuznal. Závěr soudu, že osoby spojené, tj. Radovan Pálka fyzická osoba a Radovan Pálka jednatel stěžovatele, nemohou používat vozidla pro potřeby stěžovatele, není odůvodněn. Správce daně ani soud neadekvátně hodnotily pomůcky a jejich kvalitu. Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, že nebyla prokázána jeho velkoobchodní činnost, neboť ta byla správcem daně z výpisu KS Brno, oddíl C 41494 známa. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 30/2007, z něhož vyplývá, že pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uveden na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za vynaložený dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; dále se dovolává rozsudku sp. zn. 8 Afs 128/2005, dle kterého za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Dle stěžovatele nelze odmítnout výdaje na pohonné hmoty s odůvodněním, že neměl podnikatelskou činnost na dopravu; žalovaný ani soud se nezabývali vůbec tím, jakou jinou alternativu mohl stěžovatel zvolit nebo užít k dopravě zboží a osob na provozovny, které jsou od sebe různě vzdáleny, tak, aby náklady k zajištění příjmů mohl uznat jako náklad snižující základ daně; vyřazení nákladové položky ze základu daně je dle stěžovatele nelogické; stěžovatel nemůže provozovat svoji činnost, aniž by užil motorová vozidla. Tvrzení soudu o neprokázání velkoobchodní činnosti nemá žádnou oporu v zákoně; žádný zákon neříká, zda uznání nákladů spojených s provozem motorových vozidel musí být spojeno pouze s velkoobchodní činností. S odkazem na další judikaturu Nejvyššího správního soudu opětovně stěžovatel poukazuje na nesprávnost stanovení daně dle pomůcek, jakož i na její výši. Stěžovatel tvrdí, že se krajský soud nedostatečně zabýval obsahem žaloby, neprovedl navržené důkazy, nezabýval se důkladně obsahem správního spisu a vedeným řízením, a v důsledku toho dospěl k nezákonnému rozhodnutí. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul průběh řízení. Poukázal zejména na to, že stěžovatel po zahájení daňové kontroly ani po opakovaných výzvách (str. 2 až 5 napadeného rozhodnutí) nepředložil správci daně kompletní účetní evidenci a jiné důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možno stanovit daň dokazováním; daňová kontrola byla ukončena dne 26. 9. 2011 projednáním a podpisem zprávy s výsledkem, že daň bude stanovena dle pomůcek. Proti platebnímu výměru se stěžovatel odvolal, Finanční ředitelství v Ostravě (jakožto tehdy odvolací orgán) zjistilo, že jsou dány podmínky pro rozhodnutí dle § 113 odst. 1 daňového řádu a podle § 116 odst. 3 vrátilo správci daně věc k rozhodnutí. Správce daně částečně stěžovateli vyhověl a dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřená daň byla snížena. Rozhodnutí správce daně žalovaný v plné výši potvrdil. Námitky stěžovatele ohledně znaleckého posudku stran § 264 daňového řádu považuje za nedůvodné, neboť předmětem znaleckého posudku nemůže být právní hodnocení. Co se týče namítaného nepřípustného stanovení daně dle pomůcek, žalovaný poukazuje na to, že zákonné podmínky pro uvedený způsob stanovení

pokračování

daně byly naplněny; ze spisu vyplývá, že již v předvolání k zahájení daňové kontroly byl stěžovatel vyzván k předložení všech účetních a jiných dokladů a písemností za zdaňovací období 2008; z protokolu o ústním jednání ze dne 13. 4. 2010, kterým byla zahájena daňová kontrola, vyplývá, že stěžovatel nepředložil požadovanou účetní dokumentaci a sdělil správci daně, že do 11. 5. 2010 předloží hlavní knihu položkovou, obratovou předvahu, knihu pohledávek a závazků, dokladovou inventarizaci účtů a inventarizaci majetku. Dne 11. 5. 2010 byla správci daně doručena písemnost s omluvou, že požadované bude předloženo nejpozději dne 25. 5. 2010; toho dne byl předložen neúplný účetní deník, neúplná evidence skladu 01, 02, 03, 04 dle provozoven, výpis vydaných a přijatých faktur, výpis z účetního deníku (mzdové náklady), v dalším průběhu kontroly byl stěžovatel opakovaně vyzván k předání důkazních prostředků prokazujících výši daňové povinnosti. Stěžovateli byl dán dostatečný prostor k prokázání skutečností, které uplatnil v daňovém přiznání; důkazní břemeno však stěžovatel neunesl a nepředložil doklady, ze kterých by bylo možno učinit komplexní obraz o hospodaření stěžovatele a přezkoumat výši jeho daňové povinnosti (nepředložil zejména účetní deník a inventarizaci majetku a závazků); nebylo tak možno stanovit daň dokazováním. Stanovená daň byla dle žalovaného určena spolehlivě. K námitce stěžovatele provedl v rámci odvolání správce daně místní šetření u srovnatelných daňových subjektů, během kterého bylo zjištěno, že u všech je veškerý sortiment zboží dovážen přímo dodavateli zboží, u žádného z nich se v přijatých fakturách nenachází faktury za přepravu od externích dopravců; vlastní přepravu pořizovaného zboží buď srovnatelné subjekty neevidují vůbec, nebo jenom ve velmi zanedbatelném množství. Stěžovatelem předložené faktury za dopravu v celkové výši 401 066 Kč jsou vystaveny mezi stěžovatelem a jednatelem stěžovatele – jde tedy o vztah mezi osobami spojenými, faktury vystavil jediný jednatel stěžovatele; z těchto důvodů správce daně dospěl k důvodným pochybnostem o reálnosti a správnosti předložených faktur, a proto výdaje jako provozní náklady, resp. stěžovatelem požadovanou výhodu při stanovení daně, neuznal, neboť se jednalo o podstatně zpochybněné důkazy, které nebylo možno použít ani jako pomůcku. Žalovaný dále poukazuje na to, že stěžovateli bylo zohledněno široké spektrum okolností, z nichž pro něj plynou výhody. Správce daně zohlednil osobní náklady ve výši 1 198 783 Kč (zjištěné na základě výzvy k poskytnutí údajů na OSSZ), provozní náklady ve výši 303 154 Kč (spotřeba energie, nájemné a svoz odpadů, telefonní služby, ostatní režijní náklady), finanční náklady ve výši 11 736 Kč (zjištěné na základě bankovních výpisů). Jako výhodu lze posoudit i skutečnost, že správce daně určil výslednou marži ve výši 18,8%, přitom např. z údajů uvedených v příloze k přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2007 vychází průměrná obchodní přírážka ve výši cca 40,36% a za rok 2009 ve výši cca 25,82%. Žalovaný má za to, že zcela dostal požadavkům na stanovení daně dle pomůcek v intencích judikatury, na kterou se stěžovatel odvolává. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti; neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z moci úřední (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele, kterými míří k postupu krajského soudu v rámci ústního jednání. Stěžovatel se zejména dovolával provedení důkazů, a to výslechem svědků, konkr. osob, jejichž výpovědi bylo užito v rámci stanovení pomůcek, a dále výslechem pracovníků správce daně; tyto navrhované důkazy krajský soud neprovedl. Nejvyšší správní soud ověřil ze zvukového záznamu z jednání ze dne 26. 10. 2015 založeného ve spise krajského soudu na č. l. 82, že stěžovatel provedení uvedených důkazů navrhl; předseda senátu dal stěžovateli možnost vyjádřit se, co hodlá navrhovanými důkazními prostředky

prokázat, což stěžovatel obsáhle sdělil (hodnocení právního posouzení a vysvětlení postupu správce daně při stanovení daně). V usnesení jímž, předseda senátu vyslovil, že se dokazování nebude provádět, podrobně k jednotlivým návrhům odůvodnil, na základě jakých skutečností k tomuto závěru dospěl. Nejvyšší správní soud neshledal v úvahách krajského soudu žádná pochybení; poukázal-li krajský soud zejména na fakt, že navrhovanými důkazy nehodlal stěžovatel prokazovat žádné skutkové okolnosti, které by mohly mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, ale dovolával se pouze posouzení právního názoru žalovaného, resp. pracovníků správce daně a vysvětlení jejich postupů, resp. přezkoumání žalovaným užitých pomůcek, postupoval soud zcela správně a nelze mu ničeho vytýkat, neshledal-li provedení důkazů potřebným.

Nedůvodné shledal Nejvyšší správní soud i další námitky stěžovatele směřující do stanovení daně. Stěžovatel jednak zpochybňuje způsob stanovení daně (dle pomůcek), jednak nesouhlasí s výší takto stanovené daně, s volbou pomůcek a namítá neuznání konkrétních výdajů spojených s dopravou.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z řízení, jehož průběh nepovažuje soud za nutné rekapitulovat, neboť oběma stranám je znám, a není zde sporu o stavu skutkovém, vyplývá, že stěžovatel byl řádně opakovaně vyzván k předložení správcem daně požadovaných účetních a dalších dokladů. Na uvedené výzvy reagoval stěžovatel, poté, kdy předkládal pouze neúplné části požadovaných dokladů, v konečném důsledku dne 13. 1. 2011 s tím, že pokračování daňové kontroly není možné z důvodu retroaktivního působení daňového řádu; na další výzvy správce daně reagoval vyjádřením, že „[n]elze uplatňovat retroaktivní právní normu v rozporu s ústavní právní normou což, tak správce daně koná“, a požadované listiny správci daně nepředložil. Obdobně na další výzvu k předložení dokladů reagoval podáním, ve kterém požadoval řešení retroaktivity § 264 daňového řádu a doklady odmítl předložit. Z uvedeného je zcela zjevné, že stěžovatel odmítal další součinnost v rámci daňové kontroly a svým vlastním jednáním zmařil možnost ověřit správnost jeho daňové povinnosti; nemínil poskytnout správci daně požadované podklady s odkazem na neústavnost právního předpisu; de facto se vlastním přičiněním dostal do situace, kdy nebylo možno objektivně stanovit daň dokazováním a správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s krajským soudem v závěru, že stěžovatel nesplnil při dokazování své zákonné povinnosti, a v důsledku toho nebylo možno existující, nezpochybněnou daňovou povinnost stanovit na základě dokazování. Zájem na řádném stanovení daňové povinnosti a vybrání daně vede k tomu, že při chybějící součinnosti daňového subjektu a při nesplnění jeho povinnosti prokázat jím uváděné skutečnosti může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Krajský soud zcela správně uvedl, že stěžovatel se mohl, měl-li za to, že provádění daňové kontroly je nezákonné, bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že tak mohl stěžovatel učinit po vyčerpání přípustných prostředků obrany, které daňový řád připouští, konkr. postupu dle § 261 odst. 1, resp. odst. 6 daňového řádu. Stížnost proti postupu správce daně dle uvedeného ustanovení však stěžovatel neuplatnil. Rovněž tak měl možnost důvody tvrzené nezákonnosti kontroly, a tudíž i nezákonnosti získaných důkazních prostředků, uplatnit v odvolání, což rovněž neučinil. Neposkytnutím důkazních prostředků bez dalšího se naopak stěžovatel vědomě vystavil nebezpečí doměření daně dle pomůcek. V tomto kontextu jsou zcela irelevantní námitky neobdobnosti správce daně, neboť, jak správně poukázal krajský soud, „ani případné nedostatky v činnosti správce daně nemohou odůvodnit neplnění zákonných povinností ze strany žalobce.“ Nejvyšší správní soud neshledal námitku stran nesprávného postupu

pokračování

při stanovení daně důvodnou, neboť byly dány zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Shledal-li proto krajský soud postup žalovaného v souladu se zákonem, nepochybil.

Stejně tak nedůvodné Nejvyšší správní soud shledal námitky směřující do přiměřenosti a správnosti použitých pomůcek. Stěžovatel zcela správně odkazuje na judikaturu, z níž vyplývá, že daň musí být i na základě pomůcek postupem dle § 98 daňového řádu stanovena přiměřeně spolehlivě. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu by mělo použití pomůcek nepochybně vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74, etc.). Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v případě stěžovatele uvedenému požadavku, který stěžovatel akcentuje, dostál.

Pomůcky zcela jistě nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž jsou podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu, v určité lokalitě atp. Co lze použít jako pomůcky, stanoví zákon pouze demonstrativně; musejí však vždy mít racionální povahu, a ač se jedná o náhradní způsob stanovení daně, musí v maximální dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Jedná se v podstatě o kvalifikovaný odhad, který je tak přesný, jak přesné jsou vstupní údaje. Je třeba proto posoudit v první řadě relevanci samotných vstupních údajů, tzn. posoudit, zda správce daně opatřil všechny informace, které opatřit mohl a měl, a následně rovněž i to, jak a zda tyto údaje správně zpracoval a vyhodnotil (např. logická chyba při výpočtu přiměřené obchodní přírážky z rozdílu mezi nákupními a prodejními cenami u vybraných přijatých a vydaných faktur a jiných dokladů, nesprávně počítáno s nižšími nákupními cenami, než odpovídalo skutečnosti, popř. počítáno s cenami včetně DPH, nezohlednění slev, které byly při prodeji poskytovány a jsou na použitých dokladech uvedeny, obchodní přírážka byla stanovena jako prostý aritmetický průměr jednotlivých rozdílů prodejních a nákupních cen u vybraných položek namísto toho, aby bylo pracováno s váženým průměrem obchodních přírážek, apod.). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126: *„Za pomůcku tedy nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení.“*

Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci. Byť se stěžovatel v obecné rovině dovolává nelogičnosti postupu správce daně při výběru subjektů sloužících jakožto „pomůcka“,

nespecifikuje, v čem tato nelogičnost spočívá; jednalo se o subjekty srovnatelné, obchodující s obdobným, resp. totožným sortimentem zboží, které rovněž podnikaly v několika provozovnách (ostatně, jak vyplynulo ze spisu, právě deficit spočívající v těchto okolnostech vedl původní odvolací orgán k tomu, že odvolání bylo dle § 116 daňového řádu postoupeno zpět správci daně k nápravě).

Nejvyšší správní soud zcela přisvědčuje krajskému soudu v tom, že použité pomůcky byly zvoleny adekvátně s ohledem na předmět podnikání stěžovatele i počet jeho provozoven; z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně zjišťoval marže jednotlivých subjektů, jejichž údaje byly následně využity jako pomůcky; dále z něj vyplývá, jak ostatně následně potvrzuje i rozhodnutí žalovaného, že správce daně upravil doměřenou daň na základě námitek stěžovatele ohledně výše marže u tabáku, tabákových výroků a tiskovin.

Lze v obecné rovině konstatovat, že správce daně má široký prostor k úvaze, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Jak však Nejvyšší správní soud mnohokrát zdůrazňoval, každé uvážení má v právním státě své meze, které jsou dány zejména ústavními principy nediskriminace a zákazu libovůle správního orgánu, přičemž správní soudy jsou povolány k tomu, aby přezkoumávaly, zda správní orgán tyto meze nepřekročil. Správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40: *„Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně.“* Jak již bylo předesláno výše, správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem. Pomůckami mohou být zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Daňový subjekt v této fázi řízení již nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. To však v projednávané věci nenastalo.

Dovolává-li se stěžovatel toho, že nebyly v rámci pomůcek zohledněny náklady vynaložené na používání motorového vozidla, krajský soud správně dovodil, že pomůckami nemohou být, neboť tento uplatněný výdaj byl v rámci řízení ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zpochybněn; přitom důvody, které správce daně a potažmo soud k oprávněnosti neuznání tohoto výdaje uvedl, jsou založeny na přesvědčivých a logických argumentech. Dovolává-li se proto stěžovatel rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 30/2007, činí tak zcela nepřípadně, neboť v jeho případě se nejednalo o výdaj, který by byl prokazatelně vynaložen, neboť tuto skutečnost stěžovatel neprokázal. Není ani pravdou, že pochybnosti stran tohoto výdaje byly založeny na tom, že stěžovatel nemá v předmětu podnikání dopravu, ale na řadě indicií, které v rámci hodnocení všech zjištěných skutečností plynoucích jak ze samotných předložených dokladů, tak i ze zjištění správce daně v rámci provedených místních šetření u jiných srovnatelných daňových subjektů, vyplynuly. Na tom nic

pokračování

nemění ani to, že krajský soud poněkud nepřesně uvedl, že stěžovatel neprokázal velkoobchodní činnost; nicméně i přestože tak soud uvedl, nelze z toho dovozovat, že důvodem neuznání nákladů za dopravu byla bez dalšího výlučně absence předmětu podnikání v dopravě. Dovolává-li se stěžovatel obdobného postupu dle § 6 zákona o daních z příjmů ve vztahu zaměstnanec-zaměstnavatel, činí tak zcela nepřipadně, nadto tuto argumentaci vznáší poprvé až v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se jí proto blíže nezabýval, neboť se jí nemohl zabývat ani krajský soud (jedná se ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. o námitku nepřípustnou). Nicméně je třeba uvést, že tyto úvahy stran oprávněnosti uznání uvedeného výdaje ve smyslu § 24 odst. 1, resp. § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů jsou za situace, kdy daň byla stanovena dle pomůcek, bezpředmětné; v této fázi řízení se již dokazování jednotlivých skutečností neprovádí. Nadto posledně uvedené ustanovení řeší zdanitelný příjem zaměstnance, přitom v daném případě nebyla předmětem řízení otázka zdanění příjmů jednatel jakožto zaměstnance stěžovatele.

Co se týče objektivního stanovení výše daně, nelze ani přehlédnout, že správce daně vzal v potaz celou řadu výdajů, které stěžovatel vynaložil a jejich prokázání nebylo, na rozdíl od výdajů na dopravu, zpochybněno. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné korigovat závěr žalovaného, považuje-li tyto výdaje, k nimž přihlédl, za okolnosti, k nimž je povinen správce daně přihlédnout ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003-69, konstatoval: *„Okolností, ke které je správce daně povinen přihlédnout jako k výhodě pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemůže být výběr srovnatelného subjektu jako pomůcky pro stanovení daně. Je-li daň stanovena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), nemůže se k prokázaným nákladům daňového subjektu přiblížit jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 téhož zákona.“* Z uvedeného vyplývá, že správcem daně zohledněné výdaje byly pomůckou, nikoli okolností, resp. výhodou, k níž je nutno ex offo přihlížet. Tato nepřesnost však nemá žádný vliv na zákonnost rozhodnutí; žádné okolnosti, které by ve prospěch daňového subjektu svědčily, a které správce daně nezohlednil ostatně ani stěžovatel neuváděl a není tedy ani zřejmé, zda objektivně existovaly (např. uplatnění ztráty, sleva na dani, apod.).

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že se krajský soud dostatečně nezabýval námitkou neustanovení znalce ve věci posouzení retroaktivity § 264 daňového řádu.

Důkaz znaleckým posudkem se provádí zejména tehdy, závisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba specifických odborných znalostí (§ 95 odst. 1 daňového řádu). Správce daně tedy může ustanovit znalce jednak v případě, kdy sám nemá dostatek odborných znalostí k posouzení věci, která je rozhodná pro stanovení daně (např. otázky stavebně technické, cena obvyklá), a jednak také v případě, kdy zákonem uloženou povinnost předložit znalecký posudek nesplní daňový subjekt. Např. v zákonném opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí se stanoví v § 36 povinnost předložit jako přílohu daňového přiznání znalecký posudek o zjištěné ceně v určitých případech; neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, a to ani na výzvu správce daně, vyzve správce daně poplatníka k předložení znaleckého posudku.

Z uvedeného vyplývá, že znalecký posudek jako důkazní prostředek má být využíván především k hodnocení otázek skutkových, neboť především v těchto otázkách nemusí správce daně disponovat dostatečnými znalostmi, nikoliv v otázkách právních. K právnímu hodnocení zjištěného skutkového stavu je naopak povolán správce daně, resp. žalovaný. V případě namítané retroaktivity je ze správního spisu patrné, že jak správce daně, tak i žalovaný si uměl učinit úsudek

o uvedené právní otázce sám a odůvodnil, proč dle uvedeného přechodného ustanovení postupuje. Stěžovatel de facto naznačuje, že správce daně ani žalovaný neměli odborné znalosti na to, aby byli schopni posoudit retroaktivitu § 264 daňového řádu. Krajský soud zcela správně poukázal na to, že správce daně je oprávněn ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně. O žádnou z uvedených otázek se nejednalo.

Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s krajským soudem, že nesouhlas stěžovatele se závěry správce daně a žalovaného stran retroaktivity není důvodem pro zpochybnění kompetence správce daně, resp. žalovaného učinit si o právní otázce úsudek samostatně. Jak správně konstatoval krajský soud, správnost, případně nesprávnost závěrů správce daně, potažmo žalovaného, je oprávněn hodnotit soud v soudním řízení, přitom případná nesprávnost závěrů správce daně může vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost.

Pokud stěžovatel krajskému soudu vyčítá, že sám takový posudek neprovedl, nelze přehlédnout, že krajský soud si byl vědom toho, že předmětem řízení před Ústavním soudem na návrh Nejvyššího správního soudu, je návrh na vyslovení protiústavnosti § 264 odst. 4 daňového řádu, proto řízení ve věci žaloby usnesením ze dne 7. 8. 2015, č. j. 31 Af 167/2013 - 74, přerušil. Poté závěry, k nimž Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 dospěl, krajský soud při rozhodování věci bral v potaz.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji podle § 110 odst. 1 in fine zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch a právo na náhradu nákladů řízení mu svědčí, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevyňaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 16. června 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu